

**Elena Ciucur**  
**Mariana Gurău**

# **Bazele contabilității**

**- suport de curs -**



**EDITURA UNIVERSITĂȚII „NICOLAE TITULESCU”**

**BUCUREȘTI**

**2013**

Acest material este destinat uzului studenților, forma de învățământ la distanță.  
Conținutul cursului este proprietatea intelectuală a autorului /autorilor; designul, machetarea și transpunerea în format electronic aparțin Departamentului de Învățământ la Distanță al Universității „Nicolae Titulescu” din București.

**Acest curs este destinat uzului individual. Este interzisă multiplicarea, copierea sau difuzarea conținutului sub orice formă.**

**UNIVERSITATEA „NICOLAE TITULESCU” DIN BUCUREȘTI**  
**DEPARTAMENTUL PENTRU ÎNVĂȚĂMÂNTUL LA DISTANȚĂ**

**Elena Ciucur, Mariana Gurău**

## **Bazele contabilității**

## **Editura Universității „Nicolae Titulescu”**

Calea Văcărești, nr. 185, sector 4, București

Tel./fax: 0213309032/0213308606

Email: [editura@univnt.ro](mailto:editura@univnt.ro)

**ISBN: 978-606-8517-60-5**

|                                                                                        |     |
|----------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| INTRODUCERE .....                                                                      | 8   |
| 1.1 Definirea contabilității - noțiuni de bază .....                                   | 11  |
| 1.2 Obiectul contabilității .....                                                      | 12  |
| 1.2.1. Definirea obiectului contabilității .....                                       | 12  |
| 1.2.2. Trăsăturile obiectului contabilității .....                                     | 14  |
| 1.2.3. Sfera de acțiune a obiectului contabilității .....                              | 17  |
| 1.3. METODA CONTABILITĂȚII .....                                                       | 19  |
| 1.3.1. Noțiunea și conținutul metodei contabilității .....                             | 19  |
| 1.3.2. Procedeele metodei contabilității .....                                         | 21  |
| REZUMAT: .....                                                                         | 24  |
| EVALUARE .....                                                                         | 25  |
| I.1 .....                                                                              | 27  |
| I.2 CAZURI ȘI PROBLEME REZOLVATE .....                                                 | 27  |
| .....                                                                                  | 31  |
| 2.1 Structuri bilanțiere de activ, capitaluri proprii și datorii .....                 | 31  |
| 2.1.1. Structuri bilanțiere privind activele .....                                     | 32  |
| 2.1.2. Structuri bilanțiere privind capitalurile proprii și datoriile (pasivele) ..... | 37  |
| REZUMAT: .....                                                                         | 42  |
| EVALUARE .....                                                                         | 43  |
| 3.1 BILANȚUL – MODEL PRIVIND POZIȚIA FINANCIARĂ .....                                  | 44  |
| 3.1.1. Definirea, conținutul și structura bilanțului .....                             | 44  |
| 3.1.2. Modele privind bilanțul contabil .....                                          | 46  |
| 3.2 TIPURI DE MODIFICĂRI BILANȚIERE .....                                              | 47  |
| 3.3 CONTUL DE REZULTATE .....                                                          | 54  |
| REZUMAT: .....                                                                         | 59  |
| EVALUARE .....                                                                         | 60  |
| 4.1 DEFINIREA ȘI NECESITATEA CONTULUI .....                                            | 65  |
| 4.2 FORMA ȘI STRUCTURA CONTULUI .....                                                  | 66  |
| 4.3 FUNDAMENTAREA REGULILOR DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR .....                          | 72  |
| REZUMAT: .....                                                                         | 78  |
| EVALUARE .....                                                                         | 80  |
| .....                                                                                  | 82  |
| 5.1 DUBLA ÎNREGISTRARE ȘI CORESPONDENȚA CONTURILOR .....                               | 82  |
| 5.2 ANALIZA CONTABILĂ A OPERAȚIILOR ECONOMICE ȘI FINANCIARE.                           |     |
| FORMULA ȘI ARTICOLUL CONTABIL .....                                                    | 83  |
| BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ .....                                                           | 94  |
| 6.1 DOCUMENTAȚIA - PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII .....                            | 96  |
| 6.2 DOCUMENTELE DE EVIDENȚĂ .....                                                      | 97  |
| 6.2.1 Noțiunea, importanța, conținutul și întocmirea documentelor .....                | 97  |
| 6.2.2. Clasificarea, raționalizarea și tipizarea documentelor .....                    | 98  |
| 6.2.3. Verificarea și corectarea documentelor .....                                    | 104 |
| 6.2.4. Circuitul și păstrarea documentelor .....                                       | 106 |
| REZUMAT: .....                                                                         | 108 |
| EVALUARE .....                                                                         | 109 |
| BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ .....                                                           | 109 |
| .....                                                                                  | 111 |
| 7.1 DEFINIREA ȘI IMPORTANȚA EVALUĂRII .....                                            | 111 |
| 7.2 PRINCIPIILE EVALUĂRII .....                                                        | 112 |
| 7.3 CRITERIILE DE EVALUARE .....                                                       | 115 |
| 7.4 FORMELE DE EVALUARE FOLOSITE ÎN CONTABILITATE .....                                | 116 |

|                                                                                |     |
|--------------------------------------------------------------------------------|-----|
| REZUMAT:                                                                       | 120 |
| EVALUARE                                                                       | 121 |
| .....                                                                          | 126 |
| 8.1 CLASIFICAREA CONTURILOR                                                    | 126 |
| 8.1.1. Importanța și criteriile de clasificare a conturilor                    | 126 |
| 8.1.2. Planul de conturi general (PCG)                                         | 133 |
| REZUMAT:                                                                       | 150 |
| EVALUARE                                                                       | 151 |
| BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ                                                         | 151 |
| .....                                                                          | 153 |
| 9.1 CONTURILE DE CAPITALURI PROPRII                                            | 153 |
| 9.2 CONTURILE DE PROVIZIOANE                                                   | 164 |
| 9.3 CONTURILE DE DATORII PE TERMEN LUNG                                        | 166 |
| REZUMAT:                                                                       | 168 |
| EVALUARE                                                                       | 169 |
| .....                                                                          | 172 |
| 10.1 CONTURILE DE IMOBILIZĂRI                                                  | 172 |
| 10.1.1. Conturile de imobilizări corporale                                     | 173 |
| 10.1.2. Conturile de imobilizări necorporale                                   | 180 |
| 10.1.3. Conturile de imobilizări financiare                                    | 184 |
| 10.2 CONTURILE DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE                     | 188 |
| 10.2.1. Conținutul și structura stocurilor și a producției în curs de execuție | 188 |
| 10.2.2. Evaluarea stocurilor și a producției în curs de execuție               | 189 |
| 10.2.3. Conturile de stocuri                                                   | 190 |
| REZUMAT:                                                                       | 198 |
| EVALUARE                                                                       | 200 |
| .....                                                                          | 203 |
| 11.1 CONTURILE DE TERȚI                                                        | 203 |
| 11.2 CONTURI DE REGULARIZARE (DELIMITATIVE)                                    | 218 |
| 11.3 CONTURILE DE TREZORERIE                                                   | 222 |
| BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ                                                         | 238 |
| 12. 1 CLASA CONTURILOR DE REZULTATE (PROCESE)                                  | 240 |
| 12.1.1 CONTURILE DE CHELTUIELI                                                 | 241 |
| 12.1.2 CONTURILE DE VENITURI                                                   | 242 |
| EVALUARE                                                                       | 247 |
| .....                                                                          | 250 |
| 13.1 NOȚIUNEA, IMPORTANȚA ȘI FUNCȚIILE BALANȚEI DE VERIFICARE                  | 250 |
| 13.2 CLASIFICAREA ȘI ÎNTOCMIREA BALANȚELOR DE VERIFICARE                       | 251 |
| 13.2.1 Balanțele de verificare ale conturilor sintetice                        | 253 |
| 13.2.2 Balanțele de verificare ale conturilor analitice                        | 256 |
| 13.3 IDENTIFICAREA ERORILOR DE ÎNREGISTRARE CU AJUTORUL                        |     |
| BALANȚELOR DE VERIFICARE                                                       | 258 |
| 13.4 MODUL DE ÎNTOCMIRE A BALANȚEI DE VERIFICARE                               | 259 |
| EVALUARE                                                                       | 270 |
| .....                                                                          | 272 |
| 14.1 DELIMITĂRI PRIVIND LUCRĂRILE DE ÎNCHIDERE A EXERCITIULUI                  | 272 |
| 14.2 CONȚINUTUL ȘI STRUCTURA BILANȚULUI                                        | 274 |
| 14.3 ÎNTOCMIREA BILANȚULUI CONTABIL                                            | 276 |
| 14.3.1 Principii de întocmire                                                  | 276 |

|                        |                                                     |     |
|------------------------|-----------------------------------------------------|-----|
| 14.3.2                 | Lucrări premergătoare închiderii exercițiului ..... | 276 |
| REZUMAT:               | .....                                               | 286 |
| EVALUARE               | .....                                               | 288 |
| BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ | .....                                               | 288 |

## INTRODUCERE

Acest modul se adresează studenților Facultății de Științe Economice, forma de învățământ la distanță, anul 1.

### Obiectivul modulului

Modulul are ca obiectiv familiarizarea studenților de la învățământul la distanță cu conceptele, principiile și normele financiar contabile din reglementările naționale

Prin însușirea conținutului modulului, studenții vor dobândi următoarele competențe generale și specifice:

### Competențele generale

#### 1. Competente instrumentale :

- Capacitate de analiza si sinteza
- Cunoștințe generale de bază
- Cunoștințe de bază necesare unei profesii
- Voința de a asigura promovarea și respectarea legalității
- Capacitatea de a soluționa probleme

#### 2. Competente interpersonale :

- Abilități interpersonale
- Abilitatea de a colabora cu specialiști/experti din alte domenii
- Abilitatea de a lucra într-un context internațional
- Capacitatea de a avea un comportament etic și de respectare a regulilor deontologiei profesionale

#### 3. Competente sistemice :

- Capacitatea de a transpune în practică cunoștințele dobândite
- Abilități de conducător
- Capacitatea de a se adapta procesului de integrare europeană și de armonizare a legislației

### Competențe specifice disciplinei

#### 1. Cunoaștere și înțelegere (cunoașterea și utilizarea adecvată a noțiunilor specifice disciplinei)

- Cunoașterea conceptelor, principiilor și normelor financiar contabile din reglementările naționale conforme cu normele europene

#### 2. Explicare și interpretare (explicarea și interpretarea unor idei, proiecte, procese, precum și a conținuturilor teoretice și practice ale disciplinei)



- Explicarea principalelor registre, documente de raportare contabilă, înțelegerea și interpretarea informațiilor continute de acestea.

### **3. Instrumental –**

- folosirea unor metode și indicatori din informația contabilă pentru înțelegerea situației financiare a entităților economice
- capacitatea de administrare a expertizei contabile în practica judiciară

### **4. Atitudinale**

- Contribuie la formarea și dezvoltare gândirii economice și a unei atitudini active pozitive și responsabile în respectarea legalității.

Contribuie la valorificarea optimă și creativă a potențialului științific propriu

## **Structura modulului**

Acest modul este structurat în 14 unități de învățare pentru care recomandăm a fi studiate în ordinea în care sunt numerotate deoarece este o legătură logică între informațiile furnizate în această ordine:

- Unitatea de învățare 1. CONTABILITATEA – OBIECTIVE ȘI PERSPECTIVE după parcurgerea căreia veți fi familiarizați cu obiectul de studiu, cu structura și cu noțiunile de bază ale contabilității.
- Unitatea de învățare 2. BILANȚUL – STRUCTURI BILANȚIERE
- Unitatea de învățare 3. MODELE DE BAZĂ PRIVIND POZIȚIA FINANCIARĂ ȘI REZULTATUL OBTINUT studiază procedeul specific metodei contabilității: bilanțul contabil.
- Unitatea de învățare 4. CONTUL ȘI DUBLA ÎNREGISTRARE pe parcursul căreia vă veți familiariza cu un alt procedeu specific metodei contabilității: contul contabil.
- Unitatea de învățare 5. CONTUL SI DUBLA ÎNREGISTRARE în care veți studia dubla înregistrare și corespondența conturilor, analiza contabilă a operațiilor economice și financiare în vederea reprezentării formulei contabile specifice oricărei operații.

- Unitatea de învățare 6. DOCUMENTAȚIA –  
PROCEDU AL METODEI CONTABILITĂȚII.  
DOCUMENTELE DE EVIDENȚĂ

Recomandăm studierea unităților în ordinea în care sunt numerotate. Astfel, puteți să faceți corelație între analiza operațiilor economico-financiare și implicit formula contabilă, și înregistrarea cronologică și sistematică pe care o veți studia în această unitate.

- Unitatea de învățare 7 EVALUAREA CA PROCEDU  
AL METODEI CONTABILITĂȚII

- Unitatea de învățare 8. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA  
CONTURILOR,.

- Unitățile de învățare 9 – 12. ANALIZA ȘI  
FUNCȚIONAREA CONTURILOR. Analizează  
funcționarea conturilor după conținutul lor economic

- Unitatea de învățare 13. BALANȚA DE VERIFICARE –  
PROCEDU DE BAZĂ AL METODEI  
CONTABILITĂȚII Ca urmare a parcurgerii unităților 1-12  
veți putea să înțelegeți balanța ca procedu specific metodei  
contabilității, veți putea să întocmiți o balanță de verificare.

- Unitatea de învățare 14. LUCRĂRI DE ÎNCHIDERE A  
EXERCITIULUI După ce ați întocmit balanța de verificare,  
o să vă însușiți lucrările de închidere a exercitiului  
financiar, întocmirea situațiilor financiare

**Evaluare**

Pentru Învățământul la Distanță de la Facultatea de Științe Economice – Universitatea *Nicolae Titulescu* din București, evaluarea studenților la cursurile de *Bazele contabilității* se realizează prin lucrări de control programate în cursul semestrului, realizarea unor proiecte și evaluarea prin examen scris la sfârșitul semestrului. Notarea se face de la 10 la 1. În evaluarea finală examenul scris va avea o pondere de 60%, iar 40% reprezintă activitatea din timpul semestrului (notări, lucrări de control, referate). Examenul scris conține atât subiecte teoretice, dar și lucrări aplicative.

## Unitatea de învățare 1. CONTABILITATEA - OBIECTIVE ȘI PERSPECTIVE

**Timp necesar: 105 minute**

După parcurgerea acestei unități veți fi familiarizați cu obiectul de studiu, cu structura și cu noțiunile de bază ale contabilității, cu noțiunea și conținutul metodei contabilității, cu trăsăturile metodei contabilității și importanța acestora, cu procedeele folosite de metoda contabilității .

- ✓ să definiți obiectul contabilității;
- ✓ să explicați specificul obiectului contabilității;
- ✓ să arătați importanța contabilității în sistemul informațional;
- ✓ să identificați etaloanele (unitățile de măsură) în general, și pe cele specifice contabilității, în special;
- ✓ să recunoașteți procedeele metodei contabilității.

### 1.1 Definirea contabilității - noțiuni de bază

Conceptul de contabilitate are valențe multiple care au sorgintea în derularea continuă a istoriei omenirii, marcată în mod constant de necesitatea cunoașterii și urmăririi modului de utilizare a resurselor economice.

Lucrarea apărută în 1494 la Veneția intitulată „Summa de aritmetica, geometria, proporzioni et proporționalita” având ca autor pe Luca Paciolo, un reputat matematician, fundamentează metoda înregistrării în partidă dublă (scriitura doppia) în cartea a IX-a a acestei lucrări, intitulată „Tractatus de computis et scripturis”. În etapa următoare a procesului de formare a contabilității, au apărut numeroase lucrări în Vestul Europei – Franța, Germania, Anglia, Belgia, Olanda – bazate pe metoda fundamentată de Luca Paciolo.

Contabilitatea financiară (generală) are rolul de înregistrare a operațiilor economice și financiare în cadrul raporturilor întreprinderii cu mediul economico-social, pentru determinarea periodică și sintetică a situației patrimoniale și financiare și a rezultatului.

Aceasta furnizează informații cu caracter retrospectiv publicate prin documentele de sinteză contabilă, pentru a fi cunoscute de utilizatorii externi (organe fiscale, bancare, parteneri-furnizori și clienți, virtuali investitori, etc.). Destinația informațiilor contabilității financiare justifică denumirea acesteia drept „fața externă a întreprinderii”



00:00

Fiind reglementată prin norme generale unitare, contabilitatea financiară constituie obiect al normalizării atât pe plan național cât și internațional.

Contabilitatea este o tehnică de ordin cantitativ, de colectare, prelucrare și analiză a informațiilor privind fluxurile economice din activitatea unei întreprinderi; înregistrează și sistematizează, într-un mod semnificativ, fluxurile economice în expresie monetară, întocmește documentele contabile de sinteză și interpretează rezultatele și evoluția situației financiare a entității economice.

Normalizarea contabilă este definită în literatura de specialitate ca *procesul prin care se armonizează prezentarea situațiilor financiare, metodele contabile și terminologia*<sup>1</sup> și care se realizează prin definirea de principii și norme contabile.

Procesul de normalizare se concretizează în definirea de concepte, principii și norme contabile bazate pe o terminologie precisă și identică pentru toți producătorii și utilizatorii de informații contabile precum și în aplicarea acestora în practică, în vederea realizării comparabilității în timp și spațiu a informațiilor contabile.<sup>2</sup>

## **1.2 Obiectul contabilității**

### **1.2.1. Definirea obiectului contabilității**

Contabilitatea în calitatea ei de disciplină științifică independentă are un obiect propriu de cercetare. Pentru definirea obiectului contabilității s-au adus numeroase contribuții teoretice de-a lungul istoriei.

Prima definiție inclusă în lucrarea lui Luca Pacioli este: „tot ceea ce, după părerea negustorului (comerciantului) îi aparține ca avere și ca datorii, precum și toate afacerile mari și mărunte, în ordinea în care ele au avut loc.”

$$\text{AVERE} = \text{CAPITAL}$$

Suita de definiții ale obiectului contabilității folosește diverse categorii economice: avere, capital, fonduri, resurse, patrimoniu.

---

<sup>1</sup> Jean Francois Costa *Enciclopedie de Gestion*, Editura Economica, Paris, 1989 citat de M. Ristea, *Metode și politici contabile de întreprindere*, Editura Tribuna Economică, 2000

<sup>2</sup> M. Ristea, *Metode și politici contabile de întreprindere*, Editura Tribuna Economică, 2000

Opțiunea pentru categoria „patrimoniu” se bazează pe complexitatea acestei categorii, ea reprezentând structura (entitatea) economică și juridică de apropiere și gestiune<sup>3</sup> a valorilor materiale și bănești și a rezultatelor.

**In concepție economico-juridică:** *patrimoniul reprezintă un complex de drepturi și obligații cu valoare economică, ce aparțin unei persoane fizice sau juridice, precum și bunurile la care se referă.*

Ecuția patrimoniului în concept juridic este:

$$\text{BUNURI ECONOMICE} = \text{DREPTURI} + \text{OBLIGAȚII}$$

Bunurile economice formează **averea** adică acea parte a patrimoniului cu conținut concret, material, determinate fizic și economic. Fizic, în structura bunurilor economice se cuprind, în mare, următoarele:

a) **bunurile materiale** sub forma mașinilor, utilajelor, instalațiilor, clădirilor, construcțiilor, mijloacelor de transport etc.;

b) **serviciile** de diverse categorii;

c) **avuția spirituală** disponibilă și re folosibilă cum este: stocul de știință și tehnologie, cultură și civilizație, stocul de informații;

d) **alte bunuri** atrase în circuitul economic, cum sunt: solul, zăcămintele, bogățiile naturale, etc.

Determinarea economică a bunurilor rezultă din cele două componente ale lor: **valoarea de utilitate**, dată de faptul că ele sunt create într-un anumit scop de a satisface anumite nevoi ale oamenilor, și valoarea, fiind evaluate, exprimate în bani, ceea ce creează posibilitatea de a fi schimbate în cadrul circuitului marfă-bani.

Din perspectivă contabilă, ecuația echilibrului contabil capătă forma:

$$\text{ACTIV} = \text{CAPITALURI PROPRII} + \text{DATORII}$$

**Activul** reprezintă o resursă controlată de entitate, provenită din evenimente trecute, de la care se așteaptă beneficii economice viitoare.

**Datoriile** reprezintă obligații actuale ale entității economice, provenite din evenimente trecute, și prin decontarea cărora se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează beneficii economice. Stingerea datoriilor (obligațiilor) se poate realiza sub formă de: plata în numerar, transfer de alte active, prestarea de servicii, înlocuirea obligației cu alta, etc.

<sup>3</sup> Gestiunea în sens economic: organizarea administrării unui patrimoniu; în sens juridic: conservarea, administrarea și dreptul de dispoziție al patrimoniului.



00:25

**Capitalul propriu** reprezintă interesul rezidual al proprietarilor (asociaților sau acționarilor) în activele unei societăți după deducerea (achitarea) tuturor datoriilor sale.

$$\text{ACTIV} - \text{DATORII} = \text{CAPITALURI PROPRII (ACTIV NET)}$$



Dați exemple de bunuri pe care le poate deține o entitate economică.

.....

.....

Prezentați elemente ce aparțin patrimoniului propriu și patrimoniului străin?

.....

.....



00:30

### 1.2.2. Trăsăturile obiectului contabilității

Specificul obiectului de studiu al contabilității față de alte discipline științifice, constă în faptul că aceasta studiază echilibrul global, extern și echilibrul intern al patrimoniului. Ambele trăsături se caracterizează prin aceea că patrimoniul este studiat în expresie valorică, ceea ce dă posibilitatea cunoașterii cantitative și calitative, static și dinamic al acestuia, precum și modul de gestionare al său. Școala românească de contabilitate a precizat cu claritate principalele trăsături ale obiectului contabilității, acestea sunt: contabilitatea studiază patrimoniul în expresie valorică; contabilitatea studiază modul de gestionare al patrimoniului; contabilitatea studiază echilibrul patrimoniului.

#### a) Contabilitatea ca știință a evidenței, calculului, analizei și controlului.

Contabilitatea înregistrează în condițiile concrete de loc și de timp circuitul elementelor patrimoniale, măsoară și calculează în expresie valorică mărimea elementelor patrimoniale și dezvăluie prin analiză și control în ce măsură se asigură integritatea materială și gestionarea eficientă a acestor valori.

*Starea patrimoniului* este reflectată de contabilitate prin soldurile valorilor componente, prin intermediul unor procedee specifice de lucru.

*Mișcarea patrimoniului* este reflectată de contabilitate prin operațiile de intrări și ieșiri, în și din entitate, precum și prin procesele economice interne prin care se transformă intrările în ieșiri, modificând în același timp și starea lor inițială.

Ca știință a calculului economic, contabilitatea determină costurile ocazionate de activitatea economică și rezultatele obținute ca efect al consumului de resurse economice.

Ca știință a analizei, contabilitatea reflectă și interpretează în mod analitic raporturile de schimb dintre elementele poziției financiare.

b) **Contabilitatea studiază echilibrul global al poziției financiare.** În cadrul poziției financiare se creează un echilibru între bunurile economice, pe de o parte, și drepturile și obligațiile cu valoare economică, pe de altă parte, care poate fi scris sub forma unei egalități, cunoscută sub denumirea de ecuația de echilibru contabil, astfel:

$$\text{Bunuri Economice} = \text{Drepturi} + \text{Obligații}$$

SAU

$$\text{Activ} = \text{Capitaluri proprii} + \text{Datorii}$$

SAU

$$\text{Activ} = \text{Pasiv}$$

Pornind de la ecuația echilibrului contabil se determină activul net (poziția financiară):

$$\text{Activul Net (Drepturi)} = \text{Bunuri Economice} - \text{Obligații}$$

Pentru determinarea gradului de autonomie sau independență financiară a titularului de patrimoniu, ecuația de echilibru patrimonial trebuie să ia forma unei inecuații, astfel:

$$\text{Drepturi (Activul Net)} > \text{Obligații}$$

Numai în această situație, o entitate economică este independentă din punct de vedere economic și financiar. În aceste condiții are posibilitatea să-și onoreze din bunurile disponibile toate datoriile față de terți.

Contabilitatea are menirea să înregistreze starea, în clipa în care se naște, și apoi să înregistreze evenimentele economice care au loc și care produc schimbări în poziția financiară

### c) **Raporturi de schimb privind rezultatul (performanța).**

În mod distinct în obiectul contabilității este studiat și *echilibrul specific proceselor sau activităților economice interne care produc transformări cantitative și calitative în volumul și*

*structura poziției financiare, respectiv rezultatului.* Efortul efectuat este măsurat de contabilitate prin noțiunea de cheltuieli, iar efectul obținut prin noțiunea de venituri. Echilibrul specific proceselor economice este oglindit la nivelul obiectului contabilității ca o relație între cheltuieli și venituri, și implicit a unui rezultat obținut din compararea veniturilor cu cheltuielile. Rezultatul net obținut poate fi profit (beneficiu) când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, sau pierdere când veniturile sunt mai mici decât cheltuielile.

Astfel, dacă se notează:

R = rezultatul net

B = beneficiu (profit)

P = pierdere

V = veniturile

Ch = cheltuielile,

se obțin relațiile: I.  $R = B$  sau  $P$

a)  $B = V > Ch$

b)  $P = V < Ch$

II.  $V = Ch \pm R$

În baza analizei de mai sus se poate defini obiectul de studiu al contabilității, astfel: obiectul contabilității constă în evidența, calculul, analiza și controlul în expresie valorică a poziției financiare și rezultatului în mod static și dinamic, cu evidențierea raporturilor de proprietate și financiare în care se află acesta, precum și a rezultatelor obținute prin utilizarea sa.

Reglementările contabile naționale definesc veniturile și cheltuielile astfel:

**Veniturile** constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor.

**Cheltuielile** constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.



Ecuatia de echilibru contabil este:

.....

.....

.....

.....



00:55

### 1.2.3. Sfera de acțiune a obiectului contabilității

**Contabilitatea** reprezintă un sistem informațional unitar, organizat la nivelul unei entități economice, *al cărui obiectiv este de a prezenta o imagine fidelă a poziției financiare, a rezultatului și a modificării poziției financiare a unei entități economice prin intermediul situațiilor financiare.*

*Situațiile financiare*, așa cum sunt prezentate de reglementările contabile naționale, reprezintă un set de documente de sinteză care răspund obiectivului contabilității și care cuprind:

- bilanțul;
- contul de profit și pierdere;
- situația modificării capitalurilor proprii;
- situația fluxurilor de numerar;
- notele explicative la situațiile financiare.

Entitatea economică este definită prin persoana juridică creată pe baza patrimoniului propriu, având ca obiect de activitate producția de bunuri, executarea de lucrări, prestarea de servicii, circulația mărfurilor, a titlurilor de valoare și a instrumentelor de plată.

Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene clasifică categoriile de persoane cărora acestea le sunt aplicabile astfel:

a) societățile comerciale:

- societățile în nume colectiv;
- societățile în comandită simplă;
- societățile pe acțiuni;
- societățile în comandită pe acțiuni; și
- societățile cu răspundere limitată.

b) societățile/companiile naționale;

c) regiile autonome;

d) institutele naționale de cercetare-dezvoltare;

e) societățile cooperative și celelalte persoane juridice care, în baza legilor speciale de organizare, funcționează pe principiile societăților comerciale;

f) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în România, care aparțin persoanelor juridice cu sediul sau domiciliul în România, în condițiile prevăzute de prezentele reglementări;

g) subunitățile fără personalitate juridică, cu sediul în străinătate, care aparțin persoanelor prevăzute la lit. a)–e), cu sediul sau domiciliul în România, în condițiile prevăzute de reglementările contabile;

h) subunitățile din România, care aparțin unor persoane juridice cu sediul sau domiciliul în străinătate, în condițiile prevăzute de reglementările contabile naționale.

i) grupurile de interes economic, înființate potrivit legii.

Societățile comerciale sunt reprezentate de persoana juridică constituită printr-un contract între două sau mai multe persoane fizice sau juridice care convin să pună în comun diferite valori, bunuri sau activități, în scop lucrativ.

Există trei feluri de organizare a societăților comerciale:

a) Societate de persoane, caracterizată prin faptul că aportul participanților nu este liber transferabil. Funcționează sub două forme: societate în nume colectiv și societate în comandită simplă.

Societatea în nume colectiv are minimum doi participanți cu calitatea de asociați, care angajează în această afacere întregul lor patrimoniu și se fac responsabili cu totalul bunurilor lor. Profitul obținut din activitatea economică a societății se împarte în baza prevederilor contractului de asociere.

Societatea în comandită simplă are minimum doi participanți: comanditar - deținătorul de capital, are răspunderea limitată la mărimea aportului său la capital; comanditat - întreprinzătorul contra unei părți din profit, răspunde nelimitat și solidar pentru toate obligațiile societății comerciale față de creditorii.

b) Societate de capitaluri, care se organizează în următoarele variante:

Societatea în comandită pe acțiuni la care participă un număr minim de acționari și unul sau mai mulți comanditați.

Societatea pe acțiuni are capitalul divizat pe acțiuni - titluri de proprietate liber transferabile, iar asociații (deținători de acțiuni) sunt responsabili pentru obligațiile societății comerciale în limita aportului lor la capital.

Societatea pentru plasament de capital de investiții.

c) Societatea cu răspundere limitată la care capitalul se constituie din părțile sociale ale asociaților, în număr maxim de 50, răspunderea fiind limitată la nivelul aportului la capital al fiecărui asociat, dar asociatul nu poate ceda, transfera liber părțile sale sociale, ci numai pe baza unui acord al asociaților. Această formă de organizare este specifică întreprinderilor mici.

După forma de proprietate asupra capitalului societățile comerciale pot fi: societăți comerciale cu capital privat, societăți comerciale cu capital de stat, sau publice; societăți comerciale cu capital mixt.

După mărime unitățile economice se pot clasifica în: întreprinderi mici, mijlocii, mari și grupuri de întreprinderi (holding-uri).

*Regiile autonome* au ca obiect folosirea și valorificarea în scopul obținerii de profit, a unor bunuri aflate în proprietatea statului. În țara noastră regiile autonome se organizează și funcționează în ramurile strategice ale economiei naționale (energetică, minieră, transporturi, etc.).

### 1.3. METODA CONTABILITĂȚII

Ca orice disciplină științifică, contabilitatea are o metodă specifică de lucru pentru realizarea sarcinilor care decurg din obiectul său.

#### 1.3.1. Noțiunea și conținutul metodei contabilității

**Metoda contabilității** cuprinde un ansamblu de procedee aflate într-o strânsă intercondiționare ca un tot unitar, în vederea stabilirii normelor și principiilor cu caracter special pe care se fundamentează contabilitatea ca disciplină științifică și cu ajutorul cărora cercetează starea și mișcarea elementelor de activ, capitaluri proprii și datorii ale entității economice, pentru a sesiza legăturile dintre ele și a analiza și controla activitatea desfășurată de unitățile respective.



De ce este necesară o metodă proprie pentru rezolvarea obiectului contabilității? .....

.....

Ce reprezintă metoda contabilității?

.....

.....



01:10

1) Trăsătura principală a obiectului de studiu al contabilității constă în *dubla reprezentare a stării patrimoniului* entității economice și care determină conținutul metodei contabilității. Aceasta poate fi redată sintetic sub forma unei ecuații, prin egalitatea dintre cele două aspecte ale patrimoniului:

$$\text{ACTIV} = \text{CAPITALURI PROPRII} + \text{DATORII}$$

Sau

$$\text{ACTIV} = \text{PASIV}$$

cunoscută sub denumirea de ecuația dublei reprezentări.

Din ecuația dublei reprezentări derivă relația poziției financiare:

$$\text{ACTIV} - \text{DATORII} = \text{CAPITALURI PROPRII (ACTIV NET)}$$

2) **Dubla înregistrare** este determinată în primul rând de dubla reprezentare a elementelor de activ, capitaluri proprii și datorii atât static, cât și în timpul mișcării și transformării lor, care determină concomitent creșterea bunurilor și surselor, sau micșorarea lor.

*Dubla înregistrare a fiecărei operațiuni economice sau financiare reprezintă evidențierea sub dublu aspect a elementelor modificate, în raport de dublul efect produs de operațiunea respectivă.*

Ecuația dublei înregistrări:

|                                                                  |   |                                                                  |
|------------------------------------------------------------------|---|------------------------------------------------------------------|
| Creșterea bunurilor economice +<br>Micșorarea surselor economice | = | Creșterea surselor economice +<br>Micșorarea bunurilor economice |
|------------------------------------------------------------------|---|------------------------------------------------------------------|

Dubla înregistrare pune în evidență menținerea raportului de echivalență generat de dubla reprezentare și de posibilitatea efectuării unui control permanent asupra înregistrărilor efectuate cu privire la operațiile economice.

3) O altă trăsătură a metodei contabilității este *studierea acelor elemente care se pot exprima în expresie bănească*. Acest lucru permite oglindirea concomitentă atât a laturii cantitative, cât și a celei calitative a obiectului ei de studiu, cunoașterea analitică a stării și mișcării tuturor elementelor de activ, capitaluri proprii și datorii, iar prin gruparea și sistematizarea datelor contabile, oferă o privire de ansamblu asupra poziției financiare a entității economice.

4) Altă trăsătură a metodei contabilității se referă la *înregistrarea operațiilor economice sau financiare consemnate în documente care atestă realitatea acestor mișcări și transformări patrimoniale*, asigurând obținerea de informații privind controlul patrimoniului.



Trasaturile metodei contabilitatii sunt:

1. ....
2. ....
3. ....
4. ....



01:25

### 1.3.2. Procedeele metodei contabilității

În scopul realizării obiectului contabilității, metoda aceasta folosește o serie de procedee care permit furnizarea de informații cu privire la fenomenele și procesele economice care au loc în cadrul entităților economice.

Aceste procedee se împart în trei grupe:

- procedee comune tuturor științelor;
- procedee specifice metodei contabilității;
- procedee ale metodei contabilității, utilizate și de alte discipline economice.

**a) Procedeele comune tuturor științelor.** Dintre procedeele comune tuturor științelor metoda contabilității utilizează observația, raționamentul, comparația, clasificarea, analiza, sinteza etc.

**Observația**, este faza inițială a cercetării obiectului de studiu al oricărei științe. Contabilitatea folosește procedeul observației pentru cunoașterea fenomenelor și proceselor economice care se pot exprima valoric și care au fost consemnate în documente.

**Raționamentul** constă în efectuarea unor judecăți logice, privind fenomenele și procesele economice care au fost observate cu scopul stabilirii modului de reflectare a acestora cu ajutorul diferitelor sale procedee.

**Comparația** constă în stabilirea unor concluzii privind anumiți indicatori economici, pornind de la asemănările și deosebirile anumitor fenomene economice exprimate valoric. Exemplu: determinarea rezultatului (profit sau pierdere) are la bază comparația cheltuielilor cu veniturile.

**Clasificarea** constă în sistematizarea pe clase, grupe și subgrupe a obiectelor și fenomenelor în funcție de asemănările și deosebirile dintre ele.

**Analiza** reprezintă procedeul de cercetare a unui fenomen pe baza elementelor sale componente.

**Sinteza** ca procedeu științific de cercetare a fenomenelor, se bazează pe trecerea de la particular la general, de la simplu la complex, pentru a se ajunge la generalizare.

#### **b) Procedeele specifice metodei contabilității.**

Procedeele specifice metodei contabilității, utilizate pentru cercetarea și studierea obiectului său, sunt: bilanțul, contul și bilanțul de verificare.

**Bilanțul** este cel mai reprezentativ procedeu al metodei contabilității, prin care se înfăptuiește dubla reprezentare a elementelor de activ, capitaluri proprii și datorii. Cu ajutorul

bilanțului se prezintă la un moment dat în expresie valorică, poziția financiară a entității economice sub dublu său aspect și anume: pe de o parte sub aspectul destinației economice pentru care contabilitatea utilizează noțiunea de ACTIV și pe de altă parte, sub aspectul surselor de procurare (capitaluri proprii și datorii), pentru care contabilitatea utilizează noțiunea de PASIV.

În același timp bilanțul include și rezultatele finale ale unității la un moment dat, sub formă de profit sau pierdere.

**Contul** se deschide în contabilitatea curentă pentru reflectarea fiecărui element, de activ și de pasiv precum și a fiecărei poziții noi pe care o ocupă fiecare element în mișcarea și transformarea sa de-a lungul fazelor circuitului economic. Aceste conturi au legături reciproce, atât între ele, cât și cu bilanțul, legături determinate de unitatea obiectului contabilității. Totalitatea conturilor utilizate de contabilitate în scopul realizării obiectului său, formează **sistemul conturilor**.

Sistemul de conturi asigură cuprinderea tuturor elementelor bilanțiere și reflectarea modificării acestora folosind dubla înregistrare a operațiunilor economice și financiare.

**Balanța de verificare** asigură respectarea în contabilitate a dublei înregistrări a elementelor de activ, capitaluri proprii, datorii, venituri și cheltuieli din cadrul entității economice. Datele balanței de verificare stau la baza întocmirii bilanțului. Cu ajutorul ei se centralizează întreaga activitate economică a entității economice, reflectată distinct în conturi pe parcursul perioadei de gestiune. Astfel, se obțin informațiile de ansamblu asupra activelor, datoriilor, capitalurilor proprii, veniturilor și cheltuielilor aflate în administrarea entității economice și asupra activității dintr-o anumită perioadă de gestiune. Centralizarea datelor cu ajutorul balanței de verificare oferă conducerii fiecărei entități economice posibilitatea de a cunoaște volumul modificărilor survenite în structura elementelor de activ, capitaluri proprii, datorii, atât pe perioada curentă, cât și cumulativ din perioadele precedente de gestiune, în vederea adoptării deciziilor ce se impun în scopul conducerii activității entității economice în perioadele viitoare.

Balanța de verificare îndeplinește atât o funcție de control, cât și o funcție economică, prin realizarea legăturii dintre cont și bilanț.

### **c) Procedeele metodei contabilității, comune și altor discipline economice.**

Dintre procedeele metodei contabilității, comune și altor discipline economice, mai importante sunt: documentația, evaluarea, calculația, inventarierea.

a) **Documentația** constă în faptul că orice operație economică și financiară referitoare la existența și mișcarea elementelor de activ, capitaluri proprii și datorii trebuie să fie consemnată în documente care fac dovada înfăptuirii lor. Acest lucru este necesar pentru realizarea cerinței principale a contabilității de fundamantare și justificare a tuturor datelor sale pe bază de acte scrise.

Întocmirea documentelor pentru fiecare operație economică și financiară, constituie o cerință necesară pentru cunoașterea și conducerea în cunoștință de cauză a activității entității economice, deoarece aceasta reclamă un control sever asupra integrității și modului de gestionare a patrimoniului în întregul său și a părților lui componente, precum și a fiecărei operații în parte.

b) **Evaluarea** reprezintă procesul prin care se determină valoarea la care elementele situațiilor financiare sunt recunoscute în contabilitate și prezentate în bilanț și contul de profit și pierdere.

c) **Calculația** este strâns legată de evaluare ca procedeu al metodei contabilității, deoarece pentru a reflecta în conturi cât mai exact existența și mișcarea de activ, capitaluri proprii și datorii în toate fazele circuitului economic, precum și rezultatele finale ale activității este necesar să se determine cu cea mai mare exactitate valoarea acestora. Acest procedeu își găsește aplicarea cea mai largă în domeniul calculației costurilor de producție. Noțiunea de calculație are însă o accepțiune mult mai cuprinzătoare în contabilitate: ea include toate formele de calcul, începând cu simpla calculare a datelor consemnate în documentele primare, continuând cu calculul rulajelor, sumelor și soldurilor conturilor, cu calculul valorilor elementelor bilanțiere inventariate, a diferențelor de inventar, și terminând cu stabilirea costului producției și calculul rezultatelor finale, precum și a tuturor indicatorilor economico-financiarilor prin care se apreciază activitatea desfășurată de întreprindere.

#### d) **Inventarierea**

În cursul perioadei de gestiune, se poate întâmpla ca o serie de operații economice să nu poată fi consemnate în documente în momentul producerii lor, și ca atare, să nu poată fi înregistrate în conturi. Astfel, ca rezultat al influenței unor agenți naturali, unele bunuri se degradează, își pierd din greutatea și calitatea lor; neglijența sau chiar reaua credință a gestionarilor poate duce la dispariția unor bunuri, fără ca toate acestea să poată fi înregistrate în documente și în conturi. Totodată, datele înregistrate în conturi pot să nu concorde cu realitatea și ca urmare a unor greșeli de calcul și înregistrare, situații care nu se pot descoperi cu ajutorul balanței de verificare.

În aceste condiții, pentru a se cunoaște situația reală a elementelor de activ, capitaluri proprii și datorii reflectat în contabilitate, trebuie să se verifice existența faptică, directă a tuturor elementelor sale în scopul descoperirii neconcordanțelor dintre datele înregistrate în conturi și realitățile de pe teren. În acest scop, contabilitatea se folosește de un alt procedeu: inventarierea.

Pe baza constatărilor la care s-a ajuns în urma inventarierii se fac rectificările necesare în conturi, stabilindu-se concordanța dintre datele din conturi și cele constatate la fața locului prin operația de inventariere.



01:45



## REZUMAT:

Contabilitatea în calitatea ei de disciplină științifică independentă are un obiect propriu de cercetare și folosește diverse categorii economice: avere, capital, fonduri, resurse, patrimoniu.. Specificul obiectului de studiu al contabilității față de alte discipline științifice, constă în faptul că, contabilitatea studiază echilibrul global, extern și echilibrul intern al patrimoniului.

Ecuția echilibrului contabil se prezintă astfel:

$$\text{Bunuri Economice} = \text{Drepturi} + \text{Obligații}$$

**Contabilitatea** reprezintă un sistem informațional unitar, organizat la nivelul unei entități economice, al cărui obiectiv este *de a prezenta o imagine fidelă a poziției financiare, a rezultatului și a modificării poziției financiare a unei entități economice prin intermediul situațiilor financiare.*

Ca orice disciplină științifică, contabilitatea are o metodă specifică de lucru pentru realizarea sarcinilor care decurg din obiectul său.

**Metoda contabilității** cuprinde un ansamblu de procedee aflate într-o strânsă intercondiționare ca un tot unitar, în vederea stabilirii normelor și principiilor cu caracter special pe care se fundamentează contabilitatea ca disciplină științifică și cu ajutorul cărora cercetează starea și mișcarea elementelor patrimoniale ale unităților patrimoniale, pentru a sesiza legăturile dintre ele și a analiza și controla activitatea desfășurată de unitățile respective.

Metoda contabilității prezintă o serie de trăsături caracteristice:

1. Trăsătura principală a obiectului de studiu al contabilității constă în reflectarea poziției financiare, atât sub aspectul utilității și funcționalității bunurilor economice, cât și sub aspectul relațiilor de proprietate asupra bunurilor economice ca obiecte de drepturi și obligații, adică al surselor de finanțare

$$\text{Bunurile economice} = \text{Drepturi} + \text{Obligații}$$

2. Dubla înregistrare este determinată în primul rând de dubla reprezentare a elementelor patrimoniului atât static, cât și în timpul mișcării și transformării lor, care determină concomitent creșterea bunurilor și surselor, sau micșorarea lor.

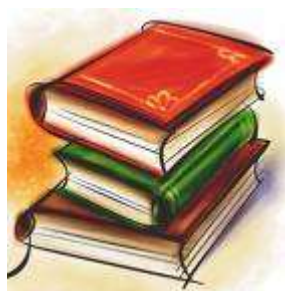
3. Studiarea acelor elemente care se pot exprima în expresie bănească.
4. Înregistrarea operațiilor economice sau financiare consemnate în documente care atestă realitatea acestor mișcări și transformări patrimoniale, asigurând obținerea de informații privind controlul patrimoniului.

Metoda contabilității reprezintă totalitatea procedeelelor interdependente pe care le folosește în scopul realizării obiectului ei de studiu:

**Procedeele comune tuturor științelor.** Dintre procedeele comune tuturor științelor metoda contabilității utilizează observația, raționamentul, comparația, clasificarea, analiza, sinteza etc

**Procedeele specifice metodei contabilității:** bilanțul, contul și balanța de verificare.

**Procedeele metodei contabilității, comune și altor discipline economice:** documentația, evaluarea, calculația, inventarierea.



**EVALUARE**  
**Timp necesar: 20 min**



1. Care sunt cele trei dimensiuni privind descrierea patrimoniului în contabilitate?
2. Poate fi pus semnul egal între capital și bunuri economice sub formă de clădiri, construcții, mașini utilaje, stocuri, disponibilități bănești, creanțe asupra terților pentru bunurile economice avansate acestora și pentru care urmează să se primească un echivalent?
3. Potrivit reglementărilor contabile elementele calitative descrise în bilanț sunt:
  - a) activul, pasivul și capitalul propriu;
  - b) activul, pasivul și rezultatul;
  - c) activul, capitalurile proprii, provizioane și posturi de regularizare;
  - d) activul, datoriile și capitalul propriu;
  - e) nici un răspuns nu este corect.
4. Care din definițiile de mai jos este valabilă pentru patrimoniu în sens economic:
  - a) bunuri economice plus drepturi și obligații cu valoare economică;
  - b) resurse economice contabile primate prin prisma utilizatorilor și constituirii;
  - c) bunuri economice și surse de finanțare;
  - d) bunuri economice, creanțe și capitaluri;
  - e) nici o definiție nu este corectă.

5. Un activ reprezintă:

- a) o resursă controlată de către întreprindere ca rezultat al unor evenimente prezente și de la care se așteaptă să genereze în prezent beneficii economice pentru întreprindere;
- b) o resursă controlată de către întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute și de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere;
- c) o resursă controlată de către întreprindere ca rezultat al unor evenimente prezente și de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere;
- d) o resursă controlată de către întreprindere ca urmare a unor tranzacții economice.

6. Conform reglementărilor contabile o datorie reprezintă:

- a) obligații actuale ale întreprinderii ce decurg din evenimente viitoare și prin decontarea cărora se așteaptă să rezulte ieșiri de resurse care încorporează beneficii economice;
- b) obligații actuale ale întreprinderii ce decurg din evenimente viitoare și prin decontarea cărora se așteaptă să rezulte intrări de resurse care încorporează beneficii economice;
- c) obligații actuale ale întreprinderii ce decurg din evenimente trecute și prin decontarea cărora se așteaptă să rezulte ieșiri de resurse care încorporează beneficii economice;
- d) obligații actuale ale întreprinderii ce decurg din evenimente trecute și de la care se așteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere,
- e) toate variantele de mai sus sunt incorecte

7. Conform reglementărilor contabile capitalul propriu reprezintă:

- a. interesul rezidual al acționarilor în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale;
- b. interesul rezidual al acționarilor în capitalul unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale;
- c. valoarea acțiunilor deținute de proprietarii unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale;
- d. interesul rezidual al acționarilor în activele unei entități.

8. Cum se împart procedeele metodei contabilității?

9. Când începe exercițiul financiar și când se încheie?

10. Prezentați ecuația fundamentală a contabilității.

**Răspunsuri:** 1 –bunuri economice, drepturi și obligații; 2 –NU; 3 -d; 4-c; 5 –b; 6 –c; 7 –a;

## I.1

## I.2 CAZURI SI PROBLEME REZOLVATE

### Problema 1.

REZOLVARE:

La întocmirea bilanțului trebuie să știm **de unde provin clădirile și banii** entității.

Considerăm că terenul este adus ca aport de către proprietari, clădirea este achiziționată de la un furnizor, iar banii, jumătate sunt aduși aport la capitalul social și jumătate obținuți dintr-un credit bancar (o datorie față de bancă).

Prin urmare, societatea deține **bunuri economice** în valoare de 125.000 lei + 150.000 lei+ 60.000 lei = 335.000 lei.

**Obligații față de proprietari:** 150.000 lei + 30.000 lei = 180.000 lei.

**Obligatii față de terți:** 125.000 lei + 30.000 lei = 155.000 lei

**Bunuri economice = Obligații față de proprietari + Obligații față de terți**

$$\text{Clădiri } 125.000 = \text{Capital social } 180.000 + \text{Obligații față de furnizori } 125.000$$

Terenuri 150.000 Obligații față de bancă 30.000

Bani 60.000

**335.000 lei = 180.000 lei + 155.000 lei.**

## Problema 2

Doi asociați se hotărăsc să înființeze o societate . Unul dintre ei va aduce ca aport la capital un mijloc de transport evaluat la valoare de 15.000 lei, iar celălalt aduce ca aport bani în contul de la bancă 25.000 lei. Ei închiriază o clădire în care va funcționa societatea a cărei valoare este de 750.000 lei, cumpără un utilaj la costul de 170.000 lei și fac un împrumut bancar în valoare de 200.000 lei. Care este mărimea **activului net**?

## REZOLVARE:

Ecuatia activului net este:  $\text{ACTIV NET} = \text{TOTAL ACTIV} - \text{DATORII}$

Activul cuprinde:

- mijlocul de transport adus ca aport la capitalul social 15.000 lei
  - banii aduși ca aport la capitalul social 25.000 lei
  - utilajul achiziționat 170.000 lei
  - banii depuși într-un cont la bancă 200.000 lei
- TOTAL ACTIV = 410.000 lei

Clădirea închiriată nu aparține societății și nu se înscrie în activul acesteia.

Datoriile sunt formate din:

- datorii față de furnizorii utilajului 170.000 lei
  - datorii față de banca de la care s-a primit împrumutul 200.000 lei
- TOTAL DATORII 370.000 LEI

**Activul net** = 410.000 lei – 370.000 lei = 40.000 lei

Capitalul propriu cuprinde:

- aportul în natură mijloc de transport 15.000 lei
  - aportul în bani 25.000 lei
- CAPITAL PROPRIU = 40.000 lei

Activul net = Capitalul propriu = 40.000 lei

## Problema 3

O societate are un stoc de marfă (calculatoare) achiziționat în urmă cu doi ani la costul de achiziție de 50.000 lei. Ținând cont de deprecierea morală, se estimează că acestea vor putea fi vândute la prețul de 45.000 lei. Cu ce valoare trebuie să figureze în bilanț stocul de marfă?

Dar dacă valoarea acestuia va crește la 60.000 lei

## RĂSPUNS:

Dacă valoarea actuală estimată a fi realizată prin vânzarea mărfurilor este 45.000 lei (mai mică decât valoarea sa contabilă) stocul ar trebui să figureze în bilanț pentru 45.000 lei. Se va constata, **conform principiului prudenței**, pierderea de 5.000 lei prin recunășterea unei deprecieri, dar în contul de marfă se va conserva costul istoric.

În schimb, dacă se estimează că se poate obține suma de 60.000 lei la comercializarea stocului de marfă, aceasta va rămâne înregistrat în bilanț la valoarea de 50.000 lei, chiar dacă valoarea sa va deveni mai mare.

#### Problema 4

SC X vinde mărfuri către SC Z la data de 15.12.N, în valoare de 30.000 lei. La data de 20.12.N se încasează 20.000 lei de la client. Restul se încasează pe data de 15.01.N+1m . Veniturile generate de această operație și înregistrate în anul N sunt:

- a. 30.000 lei
- b. 20.000 lei
- c. veniturile aparțin anului N+1

Precizați principiul contabil care se aplică.

#### REZOLVARE:

Conform **principiului independenței exercițiului**, veniturile se vor înregistra în contabilitate pe măsura obținerii lor și nu a încasării. Așadar, indiferent de momentul încasării veniturile vor fi înregistrate pe data de 15.12.N pentru suma de 30.000 lei.

#### EXERCIȚII ȘI PROBLEME

1. Doi prieteni, Sanda și Săndel, se hotărăsc să înființeze o societate cu răspundere limitată cu obiect de activitate „confecționare sandale”. Sanda este proprietara unei case și deține un cont la bancă în care are suma de 70.000 lei, iar Săndel are o mașină (2.000 lei), un teren (100.000 lei) și un cont la bancă în lei (17.000 lei).

Capitalul social al societății înființate este de 3.000 lei, iar contribuția celor doi a fost astfel: Sanda a contribuit cu 600 lei pe care i-a depus în contul deschis de societate la o bancă, iar Săndel cu mașina sa și suma de 400 lei.

Care este ecuația echilibrului contabil pentru societate și care este averea celor doi după înființarea societății?

După înființare, societatea solicită și obține un credit bancar în valoare de 5.000 lei. Care este ecuația echilibrului contabil pentru societate și care este averea celor doi după obținerea creditului?

2. O societate are ca obiect de activitate „producția de mobilier”. În vederea desfășurării activității negociază și semnează un contract cu un furnizor de plăci melaminate. Valoarea contractului este de 70.000 lei. Cum se va modifica ecuația echilibrului contabil ca urmare a semnării acestui contract?

3. Contabilul șef cere un raport șefului secției de producție despre producția de pantaloni. Care sunt informațiile pe care trebuie să le cuprindă raportul, astfel încât să prezinte interes pentru contabilitate?

#### BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

|                                                  |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|--------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dumitru Mățiș și colectiv                        | Bazele contabilității. Aspecte teoretice și practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005                                                                                                                                                                                                                                 |
| Elena Ciucur, Anca Bratu, Mariana Gurau          | Bazele contabilității, Editura Universitatii, București, 2012                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Oprea Călin, Mihai Ristea                        | Bazele Contabilității, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2004                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Dumitru Rusu                                     | Bazele contabilității, E.D.P., București, 1980                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| C. G. Demetrescu                                 | Istoria contabilității, Editura Științifică, București, 1998                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Niculăe Feleagă, Ion Ionașcu                     | Tratat de contabilitate, vol. I, Editura Economică, București, 1998                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Ladislau Possler, Gheorghe Lambru, Bogdan Lambru | Contabilitatea întreprinderii. Îndrumar practic actualizat și completat prin Reglementările contabile prevăzute de Directivele Europene a IV-a și a VII-a aprobate de OMFP nr.1752/2005 modificat și completat prin OMFP nr.2001/2006, OMFP nr.2374/2007, Ediția a IX-a, Editura fundației „Andrei Șaguna”, Constanța, 2008 |
| Mihai Ristea coord.                              | Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, București, 2008                                                                                                                                                                                                                                           |
| Mihai Ristea, Corina – Graziela Dumitru          | Contabilitate financiară, Editura Mărgăritar, București, 2005                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Iacob Petru Pântea, Gheorghe Bodea               | Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ediția a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008                                                                                                                                                                                                       |
| XXX                                              | Legea Societăților Comerciale nr. 31/1990, revizuită și actualizată                                                                                                                                                                                                                                                         |
| XXX                                              | Legea Contabilității nr. 82/1991, revizuită și actualizată                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| XXX                                              | OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene                                                                                                                                                                                                                                                      |

## Unitatea de învățare 2. BILANȚUL – STRUCTURI BILANȚIERE

După parcurgerea unității nr. 1 sunteți familiarizați cu obiectul de studiu, cu structura și cu noțiunile de bază ale contabilității, ați înțeles rolul contabilității în cadrul sistemului informațional, puteți să enumerați și să explicați procedeele specifice metodei contabilității. Sunteți capabili acum, să definiți obiectul contabilității, să explicați specificul obiectului contabilității, să arătați importanța contabilității în sistemul informațional, să identificați etaloanele (unitățile de măsură) în general, și pe cele specifice contabilității, în special, să recunoașteți felurile contabilității. Sunteți pregătiți acum pentru a continua studiul contabilității cu următoarele noțiuni:

**Timp necesar: 60 minute**

După parcurgerea acestei unități veți fi familiarizați cu structurile de activ, capitaluri proprii și datorii ale bilanțului, cu criteriile de clasificare și aranjare în bilanț a elementelor, cu principiile pe baza cărora se eliberează normele contabile și care se subordonează obiectivului fundamental: imaginea fidelă a activelor, capitalurilor proprii, datoriilor, poziției financiare și a rezultatului unității.

- ✓ să folosiți limbajul și terminologia specifică;
- ✓ să definiți criteriile de clasificare a elementelor componente ale bilanțului;
- ✓ să explicați modul de ordonare a acestora;
- ✓ să explicați structura bilanțului, ca procedeu specific metodei contabilității;
- ✓ să identificați locul unui element în bilanț după caracteristicile acestuia.
- ✓ să identificați principiile metodei contabilității.

### 2.1 Structuri bilanțiere de activ, capitaluri proprii și datorii

Bilanțul contabil prezintă informații despre poziția financiară a unei entități economice, respectiv despre active, capitaluri proprii și datorii care sunt definite de reglementările contabile conforme cu directivele europene astfel:

**Activul** reprezintă o resursă controlată de entitate, provenită din evenimente trecute, de la care se așteaptă beneficii economice viitoare.

**Datoriile** reprezintă obligații actuale ale entității economice, provenite din evenimente trecute, și prin decontarea cărora se așteaptă să rezulte o ieșire de resurse care încorporează



00:00

beneficii economice. Stingerea datoriilor (obligațiilor) se poate realiza sub formă de: plata în numerar, transfer de alte active, prestarea de servicii, înlocuirea obligației cu alta, etc.

**Capitalul propriu** reprezintă interesul rezidual al proprietarilor (asociaților sau acționarilor) în activele unei societăți după deducerea (achitarea) tuturor datoriilor sale.

Bilanțul este procedeul specific metodei contabilității prin care se prezintă poziția financiară a entității economice în expresie valorică. Bilanțul realizează dubla reprezentare a poziției financiare în formă sintetică și în expresie bănească.

### 2.1.1. Structuri bilanțiere privind activele

Conținutul activului entității economice este clasificat în baza a două criterii: **modul de valorificare și gradul de lichiditate ale bunurilor economice.**

**Modul de valorificare** a bunurilor economice se referă la felul în care ele participă la procesul de producție, în care se consumă și își transmit valoarea asupra produselor obținute, inclusiv la felul cum se asigură reproducția lor.

**Gradul de lichiditate** este termenul în care un bun economic sau un drept poate fi transformat în bani lichizi în cursul circuitului lor.

Din punctul de vedere al criteriilor menționate (modul de valorificare și lichiditatea) se pot delimita următoarele structuri de activ: active imobilizate și active circulante și cheltuieli în avans.

**A. Activele imobilizate**, cuprind acele categorii de bunuri care au o existență durabilă în întreprindere (mai mare de un an) și care nu se consumă la prima utilizare. În cadrul acestora se cuprind următoarele mari grupe: imobilizări necorporale, imobilizări corporale și imobilizări financiare.

**Imobilizări corporale** cuprind acele bunuri materiale (corporale, tangibile) care participă la procesul muncii cu întreaga lor valoare de utilitate dar care se consumă și își transmit în mod treptat valoarea asupra costurilor noilor produse. Ele participă la mai multe cicluri de exploatare îndeplinindu-și funcția continuu și repetat fără a se integra în conținutul material al noilor bunuri obținute. Ceea ce se transmite este numai valoarea lor. În aceste condiții valorificarea, implicit reproducția imobilizărilor corporale se realizează pe calea amortizării, adică prin includerea în cheltuieli a unor cote-părți din valoarea lor.

Ca valori de utilitate (întrebuințare) imobilizările corporale cuprind:

- terenuri și construcții;
- instalații tehnice și mașini;
- alte instalații, utilaje și mobilier;
- avansuri acordate furnizorilor de imobilizări corporale și imobilizări corporale în curs de execuție.

Terenurile sunt o categorie aparte de imobilizări corporale și cuprind: terenurile agricole și silvice, terenurile pentru construcții, amenajările de terenuri și alte categorii.

Terenurile și clădirile sunt active separabile și sunt contabilizate separat, chiar atunci când sunt achiziționate împreună.

**Imobilizări necorporale** sau intangibile, sunt imobilizări care nu se concretizează în bunuri, ci într-un document juridic sau comercial care atestă drepturi ale întreprinderii. În mod concret în imobilizările necorporale se cuprind: cheltuielile de constituire a societății, cheltuielile de cercetare aplicată și dezvoltare, concesiunile, brevetele, licențele, mărcile de fabrică, alte drepturi și valori similare, programele informatice și fondul comercial.

- **Cheltuielile de dezvoltare** cuprind resursele economice alocate pentru tehnologiile noi, produsele noi și investițiile, eficiente în raport cu activitatea viitoare a unității patrimoniale.

- **Cheltuielile de constituire** cuprind acele valori economice de investiție reprezentate de cheltuieli cu înființarea, dezvoltarea și fuziunea unităților patrimoniale: taxe și alte cheltuieli de înregistrare și înmatriculare, cheltuieli privind emiterea și vânzarea de acțiuni, cheltuieli de prospectare a pieței și de publicitate.

- **Concesiunea**, este o convenție prin care o persoană fizică sau juridică dobândește dreptul de a exploata anumite servicii sau bunuri ale statului.

- **Marca de fabrică**, reprezintă sume investite de către întreprindere pentru a face ca produsele ei să se deosebească de produsele similare ale altora.

- **Brevetul**, este actul prin care se recunoaște unei persoane dreptul de a exploata exclusiv un anumit produs (al cărui autor este).

- **Licența**, este dreptul câștigat de o altă persoană de a exploata un brevet de invenție prin cumpărarea acestuia.

- **Fondul comercial** se recunoaște, de regulă, la consolidare și reprezintă diferența dintre costul de achiziție și valoarea justă la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de către o entitate.

Când această diferență este negativă, fondul comercial rezultat se numește “fond comercial negativ”.

Amortizarea imobilizărilor necorporale și corporale se realizează prin încorporarea anuală în cheltuieli a unei părți din valoarea acestora.

**Imobilizările financiare** denumite și **investiții financiare pe termen lung**, cuprind valorile patrimoniale sub forma de participație la capitalul permanent al altor societăți. precum și titlurile de credit pe termen lung.

- **Titlurile de participare**, sunt hârtii de valoare sub formă de acțiuni, părți sociale și alte valori investite de titularul de patrimoniu în capitalul altor societăți.

Deținerea acestor titluri de valoare permite exercitarea unei anumite influențe notabile sau a unui control în managementul societăților emițătoare de titluri.

Titlurile de valoare dobândite cu scopul realizării la o scadență (pe termen lung sau scurt) a unui beneficiu (fără a se interveni în gestiunea unității patrimoniale emitente) reprezintă o structură denumită **titluri sub formă de interese de participare**.

– **Creanțe legate de interesele de participare** reprezintă drepturi ale întreprinderii născute din relațiile de acordarea de împrumuturi întreprinderilor la care deținem titluri de participare.

- **Titlurile de credit pe termen lung** sunt credite pe termen lung plasate de titularul de patrimoniu în capitalul altor societăți comerciale. Aceste credite sunt rambursate la termen fix, iar amortizarea acestora se realizează sub forma dobânzilor.



00: 15

**B. Activele circulante**, sunt acele bunuri care se caracterizează prin faptul că participă la procesul de producție cu întreaga lor valoare de utilitate și care se consumă și își transmit dintr-o dată valoarea de utilitate și valoarea asupra noului produs.

Sunt denumite și **active curente**.

Din punct de vedere economic și financiar, activele circulante se caracterizează prin aceea că se află într-o continuă fluentă valorică, ele își schimbă forma naturală și funcțională (marfă, bani, creanțe) în cadrul stadiilor circuitelor economice (aprovizionare, producție, desfacere). Cu ocazia finalizării fiecărui ciclu de exploatare, diferitele forme concrete de mijloace circulante sunt înlocuite continuu cu exemplare noi de același fel.

Sub aspectul lichidității, caracteristica de bază a activelor circulante este aceea că durata ciclului de exploatare este mai mică de un an: ele intră și ies, în și din unitate de mai multe ori sau cel puțin o dată în cursul unui exercițiu financiar.

În funcție de forma concretă pe care o îmbracă și de funcția pe care o îndeplinesc în cadrul ciclurilor de exploatare, activele curente se împart în: mijloace circulante materiale, mijloace circulante în decontare și mijloace circulante bănești.

a) **Stocuri și producție în curs de execuție (mijloace circulante materiale)** reprezintă acele valori economice care îmbracă forma sau îndeplinesc funcția de materii prime și materiale, producție în curs de execuție, produse finite, mărfuri și ambalaje. Ele intervin în ciclul de exploatare al întreprinderii pentru a fi consumate în primele faze de fabricație ca materii prime și materiale, sau pentru a fi vândute în situația în care au starea de mărfuri, produse finite, sau produse în curs de execuție.

În sfera mijloacelor circulante materialele se mai includ și materiale de natura obiectelor de inventar (care nu pot fi considerate imobilizări corporale, deoarece nu îndeplinesc cumulativ cele două condiții necesare: valoare peste limita legală și durată mai mare de un an), echipamentul de protecție (protejează sănătatea), echipamentul de lucru (protejează îmbrăcămintea), îmbrăcămintea specială, accesoriile de pat, sculele, instrumentele, mecanismele, și verificatoarele cu destinație specială.

b) **Creanțe sau valori în curs de decontare (*mijloace circulante în decontare*)** reprezintă valori economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor persoane fizice sau juridice și pentru care urmează să primească un echivalent valoric.

Toate persoanele fizice sau juridice care au beneficiat de o valoare avansată urmând să dea echivalentul corespunzător sunt denumite generic prin noțiunea de **debitori**.

Debitorii întreprinderii sub forma creanțelor din vânzări sunt delimitate în contabilitate prin structurile de clienți și efecte comerciale de primit.

Efectele comerciale de primit sunt titluri de valoare sub formă de trată, bilete de ordin, cec și warrant, negociabile care fac dovada unei creanțe într-o sumă determinată și plătită imediat sau într-un termen scurt. De exemplu, dacă întreprinderea a cumpărat materiale de la un furnizor, acestea pot fi plătite într-un timp relativ scurt față de termenul prevăzut în contract, astfel: fie furnizorul trimite odată cu factura, o trată, care dacă este acceptată (semnată), poate fi depusă la bancă și furnizorul își încasează imediat contravaloarea materialelor, fie clientul din proprie inițiativă emite un bilet la ordin pe numele furnizorului, care, de asemenea, este depus la bancă, furnizorul își încasează imediat contravaloarea materialelor.

Creanțele care nu aparțin propriu-zis ciclului de exploatare sunt delimitate prin structurile:

- decontările cu asociații privind aportul în natură sau bani la capitalul social, subscris și nedepus;
- creanțele reprezentate de relațiile de decontare cu personalul, bugetul statului, asigurările și protecția socială;
- creanțele din decontările în cadrul grupului de societăți sau în cadrul relațiilor de participare;
- alți debitori pentru creanțele din vânzarea titlurilor de plasament, vânzarea imobilizărilor, debitori din reclamații și litigioși, debitori din pagube aduse patrimoniului.

În sfera creanțelor se pot include **valorile** și **dobânzile de încasat**, deoarece gradul lor de lichiditate este diferit față de lichidități, deși există păreri potrivit cărora pot fi considerate disponibilități bănești.

c) **Investiții pe termen scurt** sau **plasamente de trezorerie** sunt reprezentate de acțiunile deținute la entitățile afiliate și a altor investiții pe termen scurt, obligațiunile emise și răscumpărate, obligațiunile achiziționate și alte valori mobiliare achiziționate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt. În categoria altor investiții pe termen scurt intră și depozitele bancare pe termen scurt.

**Titlurile de plasament sau investiții financiare pe termen scurt**, sunt titluri de valoare achiziționate cu scopul realizării unui câștig pe termen scurt. Sunt compuse din acțiuni și obligațiuni dobândite pe termen scurt cu scopul revânzării lor la un preț mai mare, realizând un câștig reprezentat de diferența dintre prețul de vânzare (cesiune) mai mare și prețul de achiziție. Se deosebesc de titlurile de participare având o perioadă de rotație mai mică de un an.

d) **Casa și conturi la bănci** cuprind: valorile de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale depuse la bănci, disponibilitățile în lei și valută, cecurile entităților, creditele bancare pe termen scurt, precum și dobânzile aferente disponibilităților și creditelor acordate de bănci în conturile curente.

**Disponibilitățile bănești în lei și devize** sunt mijloace care îmbracă efectiv forma de bani, fiind delimitate în: numerar în casierie, disponibil în conturi curente și de disponibil, disponibil bănesc în devize liber convertibile, acreditive.

Categoria de disponibilități bănești include și avansurile de trezorerie, care reprezintă disponibilitățile bănești repartizate spre a fi girate de către administratori sau angajați subordonați din cadrul subunităților întreprinderii.

**Alte valori** delimitează acele active existente în casieria întreprinderii care îmbracă forma concretă de timbre poștale și fiscale, tichete de călătorie, bilete de tratament și odihnă etc.

**C. Cheltuielile în avans** sunt cheltuieli înregistrate în perioada „N” dar transferate asupra rezultatului perioadei „N+1”. În această categorie se află chiriile plătite anticipat, primele de asigurare plătite anticipat, abonamente și alte cheltuieli efectuate în avans.



00: 45



Activele circulante se caracterizează prin:

.....

și cuprind: .....

.....

### 2.1.2. Structuri bilanțiere privind capitalurile proprii și datoriile (pasivele)

Pasivul prin componența sa reflectă modul de finanțare a bunurilor economice și gradul de exigibilitate al surselor de finanțare. Potrivit reglementărilor contabile conforme cu directivele europene noțiunea de pasiv a fost înlocuită cu termenii de capitaluri proprii și datorii.



00:50

**Finanțarea bunurilor economice** se referă la modul de dobândire economică și susținere financiară a activului titularului de patrimoniu. Pentru procurarea bunurilor economice, o întreprindere folosește finanțarea proprie și finanțarea străină.

**Finanțarea proprie** a activului este făcută direct de proprietarul ei, care aduce contribuția sa materială sub formă de capital personal - în cazul întreprinderilor individuale, sau capital social - în cazul societăților, la care se mai adaugă autofinanțarea (capitalizarea profitului).

**Finanțarea străină** este asigurată de terțe persoane în raport cu titularul de patrimoniu, realizată prin credite bancare, cumpărări de obligațiuni, credite comerciale etc.

Corespunzător celor (două categorii de finanțări, sursele de finanțare se împart în surse proprii (capitaluri proprii) și surse străine (datorii).

**Exigibilitatea surselor de finanțare** se referă la termenul lor de decontare. Acest termen, în cazul capitalului propriu operează în momentul lichidării patrimoniului, iar în cazul datoriilor, termenul de scadență poate fi mai mare sau mai mic decât exercițiul financiar, după cum datoriile sunt pe termen lung sau pe termen scurt.

În funcție de gradul de exigibilitate sursele de finanțare se împart în surse permanente (capital permanent) și în surse curente. Sursele permanente sunt formate din sursele proprii și sursele străine pe termen lung, iar sursele curente sunt corespunzătoare datoriilor pe termen scurt.

A) **Capitalurile proprii** corespund finanțării proprii a bunurilor aflate în circuitul patrimonial al întreprinderii. Din structura acestora fac parte: capitalul social, primele legate de capital, rezervele din reevaluare, rezervele, rezultatul reportat și rezultatul exercițiului.

**Capitalul propriu** este sursa proprie permanentă. Aceasta are un caracter avansabil. El se constituie la înființarea întreprinderii, fiind condiția de existență și funcționare a acesteia. La întreprinderile private individuale formarea capitalului propriu „capital individual” are loc pe calea aportului personal; la întreprinderile asociative „capitalul social” se formează prin aportul în bani și sub formă de bunuri aduse de asociați.

- **Capitalul social** se diferențiază în capital subscris nevărsat (nedepus) și în capital subscris vărsat (depus).

Capitalul subscris nevărsat este cel pe care proprietarii s-au angajat să-l aporțeze, în momentul înființării societății. Capitalul subscris vărsat este partea din capitalul subscris care a fost efectiv aporțat de către proprietari și se află la dispoziția societății.

În timpul funcționării societății, capitalul propriu se poate majora prin emisiunea de acțiuni noi reprezentate de aporturi noi în bani și în natură, precum și printr-o serie de operațiuni interne, cum sunt: încorporarea rezervelor, primelor în capital, precum și cotele-părți din profit repartizate la capital, conversia obligațiunilor în acțiuni.

Reducerea capitalului unei societăți se efectuează prin rambursarea către acționari a unei părți din capital atunci când societatea consideră capitalul supradimensionat în raport cu activitatea sa. De asemenea, reducerea capitalului poate avea loc prin acoperirea pierderilor înregistrate anterior.

Întreprinderea mai constituie în mod curent, în funcție de nevoi, o serie de **fonduri proprii cu scop determinat** și caracter consumabil. Crearea acestor fonduri are loc la fiecare an prin autofinanțare, adică prin repartizarea unor cote-părți din profit, iar utilizarea lor se face în scopul susținerii financiare a investițiilor și creșterii activelor circulante ale entității patrimoniale.

- **Primele de capital** se constituie prin autofinanțare fiind determinate de operațiuni de creștere a capitalului prin aporturi noi, prin includere în prețul de vânzare al acțiunilor când valoarea de emisie este superioară valorii nominale a acestora, sau prin fuziune în cazul diferenței dintre valoarea contabilă și valoarea nominală a acțiunilor la fuziunea a două sau mai multor societăți. Primele constituite sunt utilizate în scopul majorării capitalului și a rezervelor.

- **Rezervele din reevaluare** sunt create la reevaluarea imobilizărilor corporale și a celor financiare din diferența favorabilă dintre valoarea justă și valoarea contabilă a acestora. Plusul de valoare al activelor (valoarea actuală justă mai mare decât valoarea contabilă de înregistrare) reprezintă în pasiv o structură distinctă cât timp activele respective există în patrimoniu (nu au fost amortizate sau vândute). Micșorarea parțială sau totală a valorii activelor prin amortizare sau vânzare antrenează transferul (parțial sau total) al rezervelor din reevaluare la rezerve.

- **Rezervele** se constituie în scopul conservării capitalului în anii în care exercițiul financiar se încheie cu pierderi. Acestea se constituie tot pe calea autofinanțării, prin capitalizarea durabilă a profitului și a altor surse destinate prin lege.

Rezervele se structurează în: rezerve legale, rezerve statutare, rezerve din surplusul de rezerve din reevaluare și alte rezerve.

**Rezervele legale** se constituie anual într-o anumită cotă din profitul brut. Destinația rezervelor legale este protejarea capitalului, în exercițiile financiare încheiate cu pierderi.

**Rezervele statutare** se constituie din profitul net, conform statutului societății sau prin clauze contractuale, cu scopul asigurării unor dividende în exercițiile financiare cu rezultate slabe sau chiar cu pierderi.

**Alte rezerve** neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.

- **Rezultatul exercițiului** se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului. Poate fi profit, în cazul în care veniturile sunt mai mari decât cheltuielile sau pierdere (sursă de finanțare negativă) dacă veniturile sunt mai mici decât cheltuielile.

- **Rezultatul reportat** evidențiază rezultatul exercițiilor precedente și poate fi profit nerepartizat încă sau pierdere neacoperită încă. Poate proveni și din corectarea erorilor contabile din anii precedenți. Această sursă are un caracter provizoriu. În momentul repartizării profiturilor, sursa provizorie se transformă, după caz, în fonduri cu scop determinat, sau în rezerve.



Exigibilitatea se referă la: .....

Capitalul propriu reprezintă: .....

și cuprinde: .....

.....



01: 05

**B) Sursele străine** denumite și datorii, obligații sau capital străin, exprimă fondurile sau capitalurile furnizate de terți pentru care unitatea patrimonială trebuie să restituie echivalentul valoric sau să acorde o prestație. Acestea cuprind împrumuturile acordate de bănci sau alte instituții de creditare, precum și datoriile create în cadrul relațiilor de decontare ale unității cu alte persoane fizice și juridice. Sursele străine sunt prezente și funcționează din momentul nașterii obligațiilor față de terți și până în momentul rambursării (în cazul creditelor) și a plății (în cazul datoriilor generate de relațiile de decontare), după caz.

Asimilate datoriilor sunt și provizioanele și veniturile înregistrate în avans.

Toate obligațiile cu termen de scadență mai mare de un an sunt purtătoare de dobândă, iar creditele primite sunt purtătoare de dobândă, indiferent dacă sunt pe termen lung, mijlociu sau scurt.

Persoanele fizice sau juridice față de care unitatea are obligații sunt denumite generic **creditori**.

Din structura surselor străine fac parte: creditele bancare, împrumuturile pe bază de titluri, datoriile comerciale, datoriile fiscale, datoriile salariale și sociale și datoriile față de asociați și acționari.

Datoriile se diferențiază, în funcție de exigibilitate în datorii pe termen lung (cu exigibilitate mai mare de un an) și datorii pe termen scurt.

**Datoriile pe termen scurt: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an:** O datorie trebuie clasificată ca datorie pe termen scurt, denumită și datorie curentă, atunci când:

- a) se așteaptă să fie decontată în cursul normal al ciclului de exploatare al entității; sau
- b) este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanțului.

Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

**Creditele bancare și împrumuturile de titluri** care sunt denumite și datorii financiare exprimă creditele primite de la instituțiile de creditare și împrumuturile primite pe bază de obligațiuni emise de titularul de patrimoniu.

Obligațiunile reprezintă titluri de credit sau de valoare emise de unitate, prin plasarea cărora se obține un împrumut. Titularul de patrimoniu care emite un astfel de împrumut se angajează să ramburseze titlurile la termen și să plătească o dobândă pe bază de cupon.

**Datoriile comerciale** sunt angajamente în curs de decontare față de furnizori pentru aprovizionări de materiale, mărfuri, lucrări executate și servicii prestate. Aceste obligații sunt delimitate prin structurile de furnizori dacă angajamentele se decontează în termen normal prevăzut în contracte și prin structura de efecte comerciale de plată dacă plata se face imediat sau într-un timp scurt. În categoria datoriilor comerciale se includ și avansurile primite de la clienți în contul bunurilor de livrat, lucrărilor de executat, serviciilor de prestat.

**Efectele de plată** reprezintă obligații de plată față de furnizori stabilite pe bază de efecte comerciale.

**Datoriile fiscale, salariale și sociale** exprimă în ordine: obligațiile din impozite și taxe față de bugetul statului, din salarii și stimulente față de personalul unității, precum și obligațiile sociale pentru pensia suplimentară pentru asigurări de sănătate și asigurare în caz de șomaj.

**Datoriile față de asociați** reprezintă obligațiile față de acționari sau asociați pentru capitalul de rambursat, dividendele de plată, datoriile în cadrul grupului privind fondurile puse la dispoziția societății comerciale de către întreprinderile asociate sau de către cele cu care are relații de participare.



02:30

**Creditorii diverși** reprezintă obligațiile care nu sunt incluse în categoriile prezentate mai sus. Exemplu: datorii din sume încasate și necuvenite etc.



Datoriile reprezintă:.....

Tipuri de datorii:.....

**C. Provizioanele** se constituie în scopul acoperirii pierderilor prin prelevări din rezultat pe seama cheltuielilor. Și provizioanele se constituie tot pe calea autofinanțării, prin includerea unor cote în cheltuieli.



02: 35

Provizioanele se constituie pentru acele datorii viitoare a căror realizare sau plată este probabilă, dar pentru care nu se cunoaște cu precizie valoarea sau termenul de decontare. Exemple de provizioane: litigiile, amenzile și penalitățile, despăgubirile, daunele și alte datorii incerte, cheltuielile legate de activitatea de service în perioada de garanție, cheltuielile cu reparațiile capitale eşalonate pe mai multe exerciții etc.

**D. Veniturile în avans** cuprind veniturile înregistrate în avans și subvențiile pentru investiții.

**Veniturile înregistrate în avans** sunt venituri realizate în perioada curentă dar care se referă la perioada următoare, când vor fi și transferate asupra rezultatului.

*Exemplu: în luna decembrie anul N s-au facturat și încasat chirii în sumă de 7.000 lei, chirii aferente lunilor ianuarie și februarie anul N+1.*

**Subvențiile pentru investiții** sau subsidiile de capital sunt obținute de la buget sau de la alte întreprinderi interesate, pentru finanțarea unor investiții și pentru a finanța activități pe termen lung.

Un rol deosebit în reprezentarea patrimoniului revine valorilor rectificative și valorilor de regularizare, care asigură corectarea prin majorare sau diminuare a valorii unor elemente de activ sau pasiv, stabilindu-se valoarea lor reală.



02: 50

### **Valori (poziții) rectificative**

Sunt valori care corectează valoarea unor structuri bilanțiere pentru a asigura stabilirea valorii lor reale care trebuie reflectată în bilanț. Valorile rectificative includ amortizările și ajustările pentru deprecierea valorii activelor,.

**Amortizările** reprezintă deprecieri de valoare a activelor imobilizate cu caracter ireversibil, datorită uzurii fizice sau morale. Amortizările reprezintă o structură de rectificativă a unui element de activ, constituită prin includerea în cheltuieli.

**Ajustările pentru deprecierea valorii activelor** sunt structuri rectificative corespunzătoare reducerii reversibile a valorii activelor, datorată unor cauze conjuncturale, cum sunt: reducerea cursului bursier al titlurilor de participare, apariția stocurilor cu mișcare lentă sau fără mișcare etc.



### REZUMAT:

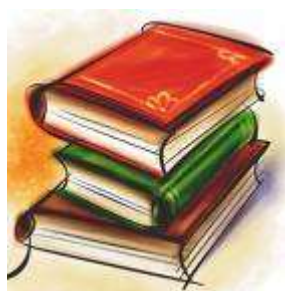
Conținutul activului bilanțier este stabilit în baza a două criterii: modul de valorificare și gradul de lichiditate ale bunurilor economice.

Pasivul, prin componența sa, reflectă modul de finanțare a bunurilor economice și gradul de exigibilitate al surselor de finanțare.

|                     |                     |                            |
|---------------------|---------------------|----------------------------|
| Structura activului | Active imobilizate  | imobilizări necorporale    |
|                     |                     | imobilizări corporale      |
|                     |                     | imobilizări financiare     |
|                     | Active circulante   | stocuri                    |
|                     |                     | creanțe                    |
|                     |                     | investiții pe termen scurt |
|                     |                     | casa și conturi la bănci   |
|                     | Cheltuieli în avans |                            |
| Structura pasivului | Capital propriu     | Capital social             |
|                     |                     | Prime de capital           |
|                     |                     | Rezerve din reevalure      |
|                     |                     | Rezerve                    |
|                     |                     | Rezultatul reportat        |
|                     |                     | Rezultatul curent          |
|                     | Datorii             |                            |
|                     | Provizioane         |                            |
|                     | Venituri în avans   |                            |

Principiile contabile sunt următoarele

1. **Principiul continuității activității**
2. **Principiul permanenței metodelor**
3. **Principiul prudenței**
4. **Principiul necompensării**
5. **Principiul intangibilității bilanțului de deschidere.**
6. **Principiul prevalenței economicului asupra juridicului**
7. **Principiul evaluării separate a activelor și datoriilor**
8. **Principiul independenței exercițiului**
9. **Principiul pragului de semnificație**



**EVALUARE**  
**Timp necesar: 20 min**



### **ÎNTREBĂRI:**

### **BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ**

|                                         |                                                                                                                       |
|-----------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Elena Ciucur, Anca Bratu, Mariana Gurau | Bazele contabilității, Editura Universitatii, București, 2012                                                         |
| Oprea Călin, Mihai Ristea               | Bazele Contabilității, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2004                                               |
| Niculae Feleagă, Ion Ionașcu            | Tratat de contabilitate, vol. I, Editura Economică, București, 1998                                                   |
| Mihai Ristea coord.                     | Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, București, 2008                                     |
| Iacob Petru Pânteă, Gheorghe Bodea      | Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ediția a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008 |
| XXX                                     | Legea Societăților Comerciale nr. 31/1990, revizuită și actualizată                                                   |
| XXX                                     | Legea Contabilității nr. 82/1991, revizuită și actualizată                                                            |
| XXX                                     | OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene                                                |

## Unitatea de învățare 3. MODELE DE BAZĂ PRIVIND POZIȚIA FINANCIARĂ ȘI REZULTATUL OBTINUT

După parcurgerea unității de învățare nr. 1 și 2 sunteți familiarizați cu noțiunea și conținutul metodei contabilității, cu trăsăturile metodei contabilității și importanța acestora, cu procedeele folosite de metoda contabilității și cu principiile pe baza cărora se eliberează normele contabile și care se subordonează obiectivului fundamental: imaginea fidelă a poziției financiare și a rezultatului unității. Sunteți capabili să folosiți limbajul și terminologia specifică, să definiți metoda contabilității, să explicați conținutul metodei contabilității, să enumerați și să explicați procedeele specifice metodei contabilității, să identificați principiile metodei contabilității.

**Timp necesar: 150 minute**

După ce v-ați însușit procedeele și principiile metodei contabilității, în această unitate vă veți familiariza cu un procedeu specific metodei contabilității: bilanțul contabil, studiind modele de bilanț și funcțiile acestuia. Veți studia și efectele operațiilor economice și financiare asupra bilanțului contabil, tipuri de modificări produse de acestea, precum și structura contului de rezultate.

- ✓ să definiți bilanțul contabil;
- ✓ să prezentați structura bilanțului;
- ✓ să delimitați modelele de bilanț;
- ✓ să interpretați științific funcțiile bilanțului contabil;
- ✓ să exemplificați tipurile de modificări bilanțiere;
- ✓ să definiți contul de rezultate.

### 3.1 BILANȚUL – MODEL PRIVIND POZIȚIA FINANCIARĂ

#### 3.1.1. Definirea, conținutul și structura bilanțului

Bilanțul este procedeul specific al metodei contabilității, prin care se prezintă situația financiară a întreprinderii. Bilanțul realizează dubla reprezentare a activelor, capitalului propriu și datoriiilor în formă sintetică și în expresie bănească.

Etimologic termenul de bilanț derivă din latină „bi” „lanx” semnificând cântar cu două talere, simbolizând echilibrul (valoric) între două mărimi egale: activul și pasivul (capitaluri proprii + datorii) bilanțier. **Activul** reprezintă, în expresie bănească, bunurile economice privite din punctul de vedere al formelor de existență și al destinației lor, având drept



00:00

caracteristică mișcarea și transformarea lor continuă în cadrul activității întreprinderii. **Pasivul** reprezintă, în expresie bănească, sursele de proveniență a mijloacelor (bunurilor), fiind determinate ca volum și structură, de mijloacele a căror proveniență o exprimă.

Fiind întocmit la sfârșitul perioadei de gestiune bilanțul reflectă atât mijloacele și sursele existente la momentul respectiv (final), cât și rezultatele economico-financiare ale perioadei raportate. Rezultatele favorabile – beneficiile (profitul) semnifică sursa asimilată celor proprii, aferentă surplusului de mijloace din activ obținute din activitatea proprie (rentabilă) din perioada raportată. Pierderile (rezultate nefavorabile) semnifică mijloace consumate în cursul perioadei și nerecuperate din venituri proprii la sfârșitul perioadei cu activitate nerentabilă. În varianta reprezentării rezultatului în pasivul bilanțului, ca o componentă a surselor proprii de finanțare, rezultatul pozitiv – profit se înscrie cu semnul (+) iar rezultatul negativ – pierdere, se înscrie cu semnul (-).

Modelul de principiu al bilanțului asigură reprezentarea poziției financiare în ansamblu, structurat în activ și pasiv, care realizează gruparea elementelor componente după criteriile menționate. Astfel, bilanțul se constituie într-un model structural și global, care grupează, sistematizează și sintetizează elementele, în expresie valorică, la un moment dat.

ACTIV                      BILANȚ CONTABIL încheiat la data de .. PASIV

| Indicatori                                                                                           | Exercițiul |     | Indicatori                                                                                                                          | Exercițiul |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-----|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-----|
|                                                                                                      | N          | N-1 |                                                                                                                                     | N          | N-1 |
| 1. ACTIVE IMOBILIZATE<br>Imobilizări necorporale<br>Imobilizări corporale<br>Imobilizări financiare  |            |     | 1. CAPITALURI PROPRII<br>a) Capital social<br>b) Rezerve<br>c) Rezultat (profit (+) sau pierdere (-))<br>d) Alte capitaluri proprii |            |     |
| 2. ACTIVE CIRCULANTE<br>Stocuri<br>Creanțe<br>Investiții pe termen scurt<br>Casa și conturi la bănci |            |     | 2. PROVIZIOANE<br>3. DATORII<br>a) Împrumuturi și datorii financiare<br>b) Alte datorii                                             |            |     |
| 3. CHELTUIELI ÎNREGISTRATE ÎN AVANS                                                                  |            |     | 4. VENITURI ÎNREGISTRATE ÎN AVANS                                                                                                   |            |     |

Indicatorii bilanțieri prin care sunt grupate și generalizate elementele de activ și pasiv poartă denumirea de POSTURI de bilanț. Fiecare element de activ și de pasiv constituie, după caz, un post de activ sau de pasiv. Posturile sunt grupate și sistematizate în CAPITOLE și GRUPE de activ, respectiv de pasiv.

Ordonarea posturilor de activ se face<sup>4</sup> în sensul invers al gradului de lichiditate al elementelor de activ; în pasiv ordinea de dispunere a posturilor este inversă exigibilității surselor de finanțare (elementelor de pasiv).

Remarcă: deși bilanțul este model static, includerea a două serii de valori succesive (exercițiul N și N-1) permite o cunoaștere a dinamicii înregistrate la indicatorii de activ și pasiv, prin prezentarea datelor privind mărimea fiecărui element bilanțier la începutul și la sfârșitul exercițiului financiar.



00:15



Care sunt elementele structurale de activ?

.....

.....

.....

.....

Care sunt elementele de capital propriu?

.....

.....

Care sunt elementele structurale de datorii?

.....

.....

.....



00:25

### 3.1.2. Modele privind bilanțul contabil

Modelul de principiu prezentat mai sus reprezintă „bilanțul cu secțiuni separate” numit și „bilanț cont”, având la bază ecuația fundamentală:

$$\text{ACTIV} = \text{CAPITAL PROPRIU} + \text{DATORII}$$

Bilanțul poate fi prezentat și sub formă de „listă „sau „diferență”, ca expresie a următoarei variante a ecuației fundamentale:

$$\text{ACTIV} - \text{DATORII} = \text{CAPITAL PROPRIU}$$

<sup>4</sup> În modelul de bilanț contabil din România. În sistemul de contabilitate anglo-saxon ordinea de dispunere a posturilor bilanțiere este inversă: în activ, ordinea descrescătoare a lichidității lor, în pasiv, ordinea descrescătoare a exigibilității lor.

Modelul de principiu al bilanțului listă se prezintă în tabelul:

## BILANȚ CONTABIL

încheiat la data de ...

- simplificat -

| Indicatori                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                              | Exercițiul |     |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|-----|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                         | N          | N-1 |
| <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Active imobilizate</li> <li>+ Active circulante</li> <li>+ Cheltuieli înregistrate în avans</li> <li>(=) <b>Total Activ</b></li> <li>- Datorii pe termen scurt sau datorii curente</li> <li>(=) <b>Total active minus datorii curente</b></li> <li>- Datorii pe termen lung</li> <li>- Provizioane</li> <li>- Venituri înregistrate în avans</li> <li>(=) <b>Capitaluri proprii</b></li> </ul> |            |     |

Utilizarea modelului de bilanț cu secțiuni separate a fost înlocuită în Europa continentală cu utilizarea modelului „listă” în ultimele decenii; similar s-a realizat în cadrul reformei contabilității în România.

### 3.2 TIPURI DE MODIFICĂRI BILANȚIERE

Operațiile economice și financiare care au loc în legătură cu elementele bilanțiere, modifică echilibrul static dintre bunurile economice și sursele lor de finanțare reflectate cu ajutorul bilanțului. Ca exemple de operații economice și financiare care au loc în activitatea entităților economice pot fi enumerate: aprovizionarea cu materii de la furnizori; darea în consum a materiilor prime, materialelor consumabile, obiectelor de inventar; plata salariilor cuvenite angajaților; plata lucrărilor și serviciilor prestate de terți; obținerea de produse finite din procesul de producție; livrarea produselor finite; încasarea contravalorii produselor

vândute la clienți; primirea de credite de la bănci; plata diferitelor obligații față de terți, etc. Asemenea operații economice și financiare produc continuu modificări în volumul și structura elementelor bilanțiere ale întreprinderii, modificând mărimea posturilor de bilanț corespunzătoare elementelor respective. Indiferent cum se numesc elementele, modificările se prezintă sub formă de creșteri sau micșorări, dar se menține în permanență egalitatea bilanțieră  $ACTIV = CAPITALURI PROPRII + DATORII$

sau  $ACTIV = PASIV^5$ .

Aceste modificări se pot sistematiza în două tipuri fundamentale: modificări de volum și modificări de structură, sistematizate fiecare pe două categorii, după cum urmează.

Există operații economice și financiare care produc modificări numai în structura elementelor de activ, adică în structura bunurilor economice, în sensul creșterii unui element și concomitent și cu aceeași sumă se micșorează alt element, totalul activului rămânând nemodificat. Alte operații economice și financiare produc modificări numai în structura elementelor de pasiv, adică în structura surselor de finanțare în sensul creșterii unui element și concomitent și cu aceeași sumă se micșorează un alt element, totalul pasivului rămânând nemodificat.

Unele operații economice și financiare produc modificări concomitent și cu aceeași sumă, atât în structura cât și în volumul elementelor patrimoniale din activul și pasivul bilanțului, în sensul creșterii unui element de activ și a unui element de pasiv, totalul bilanțului modificându-se și el în același sens, dar menținându-se egalitatea bilanțieră.



Exemple:

Pentru evidențierea tipurilor de modificări privind activul și pasivul unității patrimoniale se pornește de la un bilanț inițial simplificat, cu un număr redus de posturi.



00:60

| ACTIV                |                  | BILANȚ INIȚIAL   |                  | PASIV |  |
|----------------------|------------------|------------------|------------------|-------|--|
| POSTURI              | SOLDURI INIȚIALE | POSTURI          | SOLDURI INIȚIALE |       |  |
| - Instalații tehnice | 10.000           | - Capital social | 14.000           |       |  |
| - Materii prime      | 2.000            | - Rezerve        | 3.000            |       |  |
| - Clienți            | 3.000            | - Furnizori      | 8.000            |       |  |

<sup>5</sup> Deși noțiunea de PASIV nu e folosită de reglementările contabile aplicabile în prezent, considerăm că în scop didactic aceasta facilitează înțelegerea modificărilor bilanțiere.

|                          |        |                        |        |
|--------------------------|--------|------------------------|--------|
| - Disponibil<br>la bancă | 15.000 | - Impozit pe<br>profit | 5.000  |
| TOTAL                    | 30.000 | TOTAL                  | 30.000 |

Din acest bilanț inițial se constată că totalul activului este egal cu totalul pasivului, adică se respectă ecuația dublei reprezentări a patrimoniului ( $A=P$ ).

În continuare, se presupune că în perioada de gestiune care urmează după întocmirea bilanțului inițial au loc următoarele operații economice și financiare:

**Operația I.** Se încasează de la clienți prin contul de disponibil al întreprinderii de la bancă, suma de 2.000 lei. În urma acestei operații se produce o creștere în activul bilanțului la postul „Disponibil la bancă” cu suma de 2.000 lei și anume de la 15.000 lei la 17.000 lei, reprezentând creșterea disponibilităților în contul întreprinderii de la bancă și concomitent și cu aceeași sumă, o micșorare tot în activul bilanțului, la postul „Clienți” și anume, de la 3.000 lei la 1.000 lei, care reprezintă micșorarea dreptului de creanță a unității asupra clienților.

Bilanțul întocmit după efectuarea și înregistrarea acestei operații economice se prezintă astfel:

## BILANȚ

### întocmit după înregistrarea operației I

#### ACTIV

#### PASIV

| Posturi                | Solduri<br>inițiale | Modificări<br>(±) | Solduri<br>finale | Posturi              | Solduri<br>Inițiale | Modificări<br>(±) | Solduri<br>finale |
|------------------------|---------------------|-------------------|-------------------|----------------------|---------------------|-------------------|-------------------|
| Instalații tehnice     | 10.000              |                   | 10.000            | Capital<br>social    | 14.000              |                   | 14.000            |
| Materii prime          | 2.000               |                   | 2.000             | Rezerve              | 3.000               |                   | 3.000             |
| Clienți                | 3.000               | - 2.000           | 1.000             | Furnizori            | 8.000               |                   | 8.000             |
| Disponibil<br>la bancă | 15.000              | + 2.000           | 17.000            | Impozit<br>pe profit | 5.000               |                   | 5.000             |
| TOTAL                  | 30.000              | 0                 | 30.000            | TOTAL                | 30.000              |                   | 30.000            |

Din noul bilanț se observă că față de bilanțul precedent, operația economică a produs modificări numai în activ, adică în structura bunurilor economice, pasivul, respectiv sursele de finanțare, rămânând neschimbate. Întrucât s-a mărit un post și concomitent și cu aceeași sumă s-a micșorat alt post, totalul activului și deci și al bilanțului au rămas nemodificate.

Dacă în ecuația dublei reprezentări, se introduc modificările determinate de influența operației I, pe care o notăm „x”, se constată că egalitatea bilanțieră se menține, așa cum rezultă din următoarea ecuație:

$$A+x-x = P$$

Înlocuind în această ecuație datele care au stat la baza operației I, egalitatea bilanțieră se prezintă astfel:

$$30.000 - 2.000 + 2.000 = 30.000,$$

$$\text{deci: } 30.000 = 30.000$$

**Operația II.** Se înregistrează majorarea capitalului întreprinderii cu 3.000 lei pe seama rezervelor existente.

În urma acestei operații economice se produce o creștere în pasivul bilanțului la postul „Capital social” cu suma de 3.000 lei și anume, de la 14.000 lei la 17.000 lei, reprezentând creșterea capitalului social și concomitent și cu aceeași sumă, a avut loc o scădere la postul de „Rezerve” de la 3.000 lei la 0 lei, care reprezintă utilizarea în întregime a rezervelor.

Bilanțul întocmit după efectuarea și înregistrarea acestei operații se prezintă astfel:

## BILANȚ

### întocmit după înregistrarea operației II

#### ACTIV

#### PASIV

| Posturi               | Solduri<br>inițiale | Modificări<br>(±) | Solduri<br>finale | Posturi           | Solduri<br>Inițiale | Modificări<br>(±) | Solduri<br>finale |
|-----------------------|---------------------|-------------------|-------------------|-------------------|---------------------|-------------------|-------------------|
| Instalații<br>tehnice | 10.000              |                   | 10.000            | Capital<br>social | 14.000              | + 3.000           | 17.000            |
| Materii prime         | 2.000               |                   | 2.000             | Rezerve           | 3.000               | -3.000            | 0                 |

|                        |        |  |        |                      |        |   |        |
|------------------------|--------|--|--------|----------------------|--------|---|--------|
| Clienți                | 1.000  |  | 1.000  | Furnizori            | 8.000  |   | 8.000  |
| Disponibil<br>la bancă | 17.000 |  | 17.000 | Impozit<br>pe profit | 5.000  |   | 5.000  |
| TOTAL                  | 30.000 |  | 30.000 | TOTAL                | 30.000 | 0 | 30.000 |

Rezultă că față de bilanțul întocmit anterior, operația II a produs modificări numai în pasiv, adică în structura surselor de finanțare, activul, respectiv bunurile economice, rămânând neschimbate. Deoarece, s-a mărit un post și concomitent și cu aceeași sumă s-a micșorat alt post tot din pasiv, totalul pasivului și deci al bilanțului au rămas nemodificate.

Dacă la ecuația dublei reprezentări, se introduc modificările produse de operația II, pe care le notăm cu „y”, se constată că egalitatea bilanțieră se menține:

$$A = P + y - y$$

de unde, reducând „+y” cu „-y” rezultă că

$$A = P$$

Înlocuind în ecuația dublei reprezentări modificările produse de operația II, rezultă:

$$30.000 = 30.000 + 3.000 - 3.000,$$

$$\text{deci: } 30.000 = 30.000$$

**Operația III.** Se primesc materii prime aprovizionate de la un furnizor cu factură pentru suma de 1.500 lei. Operația produce o creștere în activul bilanțului la postul „Materii prime” și anume de la 2.000 lei la 3.500 lei și, concomitent și cu aceeași sumă, o creștere în pasivul bilanțului la postul „Furnizori” și anume de la 8.000 lei la 9.500 lei.

Bilanțul întocmit după efectuarea operației III se prezintă astfel:

## BILANȚ

### întocmit după înregistrarea operației III

#### ACTIV

#### PASIV

| Posturi | Solduri<br>inițiale | Modificări | Solduri | Posturi | Solduri | Modificări | Solduri |
|---------|---------------------|------------|---------|---------|---------|------------|---------|
|         |                     |            |         |         |         |            |         |

|                     |        | (±)    | finale | inițiale          | Inițiale | (±)    | finale |
|---------------------|--------|--------|--------|-------------------|----------|--------|--------|
| Instalații tehnice  | 10.000 |        | 10.000 | Capital social    | 14.000   |        | 17.000 |
| Materii prime       | 2.000  | +1.500 | 3.500  |                   |          |        |        |
| Clienți             | 1.000  |        | 1.000  | Furnizori         | 8.000    | +1.500 | 9.500  |
| Disponibil la bancă | 17.000 |        | 17.000 | Impozit pe profit | 5.000    |        | 5.000  |
| TOTAL               | 30.000 | +1.500 | 31.500 | TOTAL             | 30.000   | +1.500 | 31.500 |

Se constată că față de bilanțul precedent, operația III a produs modificări în ambele părți ale bilanțului, adică atât în activul acestuia, respectiv în structura surselor de finanțare, în sensul creșterii concomitente și cu aceeași sumă a unui post de activ și a altui post de pasiv. În aceste condiții, totalul bilanțului, respectiv al activului și pasivului a crescut cu aceeași sumă, deci s-a modificat și volumul elementelor patrimoniale, dar egalitatea bilanțieră se menține.

Dacă în ecuația dublei reprezentări stabilită după operația anterioară se introduc modificările determinate de operația III, pe care le notăm cu „z”, aceasta ia forma:

$$A+z=P+z$$

Înlocuind în această ecuație datele din operația III, egalitatea bilanțieră se menține, astfel:

$$30.000+1.500 = 30.000+1.500$$

$$\text{deci: } 31.500 = 31.500$$

**Operația IV:** Se plătește din disponibilul existent în contul de la bancă, o obligație față de stat privind impozitul pe profit.

În urma acestei operații se produce o micșorare în activul bilanțului la postul „Disponibil la bancă” cu suma de 5.000 lei și anume de la 17.000 lei la 12.000 lei, reprezentând micșorarea disponibilităților bănești ale unității de la bancă și, concomitent și cu aceeași sumă o micșorare în pasivul bilanțului la postul „Impozit pe profit” și anume de la

5.000 lei la 0, reprezentând scăderea obligației întreprinderii față de stat. Bilanțul întocmit după operația IV se prezintă astfel:

## BILANȚ

### întocmit după înregistrarea operației IV

| ACTIV               |                  |                |                | PASIV             |                  |                |                |
|---------------------|------------------|----------------|----------------|-------------------|------------------|----------------|----------------|
| Posturi             | Solduri inițiale | Modificări (±) | Solduri finale | Posturi           | Solduri Inițiale | Modificări (±) | Solduri finale |
| Instalații tehnice  | 10.000           |                | 10.000         | Capital social    | 14.000           |                | 17.000         |
| Materii prime       | 2.000            |                | 3.500          |                   |                  |                |                |
| Clienți             | 1.000            |                | 1.000          | Furnizori         | 8.000            |                | 9.500          |
| Disponibil la bancă | 17.000           | -5.000         | 17.000         | Impozit pe profit | 5.000            | -5.000         | 5.000          |
| TOTAL               | 31.500           | -5.000         | 26.500         | TOTAL             | 31.500           | -5.000         | 26.500         |

Din acest bilanț reiese că operația IV a produs modificări tot în ambele părți ale acestuia ca și operația precedentă, adică atât în activ în structura bunurilor economice, cât și în pasiv în structura surselor de finanțare, dar în sensul scăderii concomitente și cu aceeași sumă a unui post de activ și a altuia de pasiv. În aceste condiții, totalul bilanțului, adică al activului și pasivului a scăzut cu aceeași sumă, modificându-se astfel și volumul elementelor patrimoniale, dar menținându-se egalitatea bilanțieră.

Dacă în ecuația dublei reprezentări stabilită după înregistrarea operației III se introduc modificările determinate de influența operației IV, pe care le notăm cu „v”, se constată că egalitatea bilanțieră se menține, astfel:

$$A-v=P-v$$

Înlocuind în această ecuație datele din operația IV, egalitatea bilanțieră se prezintă astfel:

$$31.500-5.000 = 31.500-5.000$$

$$\text{deci: } 26.500 = 26.500$$



01:30



Ce tipuri de modificări bilanțiere produc următoarele operații?

1. Se încasează numerar, de la clienți suma de 500 lei

2. Se majorează capitalul social prin încorporarea rezervelor (200 lei)



01:45

Exemplificarea tipurilor de modificări s-a făcut cu ajutorul unor operații economice și financiare simple, care au produs modificări, de fiecare dată, concomitent și cu aceeași sumă, numai la două posturi din bilanț, fie numai în activ, fie numai în pasiv, fie unul în activ și celălalt în pasiv.

În activitatea curentă a unităților patrimoniale există însă și operații economice și financiare, cu un conținut complex, care determină modificarea concomitentă și cu aceeași sumă a mai mult de două posturi din bilanț. Însă, indiferent de complexitatea operațiilor economice, acestea se pot descompune în mai multe operații simple, iar modificările pe care le produc în activul și pasivul unității, indiferent de natura lor, se vor încadra în unul din cele patru tipuri exemplificate anterior.

Din punctul de vedere al modului cum influențează posturile și totalurile bilanțului, cele patru tipuri de operații economice se pot grupa în două categorii și anume:

- operații economice care produc modificări numai în structura activului sau pasivului, fără a influența volumul (totalul) bilanțului; în această grupă încadrându-se primele două tipuri de operații. Acestea se pot numi **modificări de structură**, și;

- operații economice care produc modificări atât în structura activului și pasivului, cât și în volumul (totalul) bilanțului; în această grupă încadrându-se tipurile III și IV. Acestea se pot numi **modificări de volum**.

După cum rezultă din cele prezentate, indiferent de tipurile de modificări produse asupra activului și pasivului, egalitatea bilanțieră se menține permanent. Aceasta, întrucât în cazul fiecărei operații economice s-a produs de fiecare dată, concomitent și cu aceeași sumă, o dublă modificare; de sens contrar, atunci când au fost influențate posturile din aceeași parte a bilanțului și s-au adunat, respectiv scăzut din totalul bilanțului.



01:50

### 3.3 CONTUL DE REZULTATE

Alături de bilanț, model al poziției financiare a unei entități economice la un moment dat, incluzând mărimea rezultatului obținut sub forma unui indicator sintetic – profit sau pierdere – se elaborează un alt document financiar de sinteză: **contul de rezultate**.

**Contul de rezultate** este modelul de calcul analitic al rezultatului, care evidențiază cauzele obținerii valorii rezultatului în perioada analizată, prin compararea efortului, măsurat de contabilitate prin cheltuieli, cu efectul obținut, măsurat de contabilitate prin venituri.

Ecuția generală este de forma:

$$\text{CHELTUIELI} \pm \text{REZULTATE} = \text{VENITURI}$$

### *Structurile de cheltuieli și venituri*

Pentru descrierea și analiza proceselor interne care produc transformări cantitative și calitative asupra bilanțului, în obiectul contabilității se folosesc structurile de cheltuieli și venituri.

Din punct de vedere economic și financiar cheltuielile desemnează în expresie valorică raporturi cu privire la alocarea și utilizarea valorilor economice în cadrul proceselor interne transformatoare. Definite astfel, cheltuielile acoperă angajarea, consumul și plățile privind factorii de producție – natura, munca și capitalul. Angajarea factorilor de producție are loc în momentul în care se contractează o obligație bănească generatoare de plăți sau consumatoare de resurse, Consumul este specific utilizării factorilor de producție în scopul satisfacerii unor nevoi productive sau neproductive. Plățile constau în achitarea ca echivalent a unei sume de bani în cadrul relațiilor de decontare cu alte persoane.

De exemplu, în cazul unei aprovizionări cu materiale de la furnizor, angajarea cheltuielilor intervine în momentul în care se creează obligația bănească față de furnizor de a plăti materialele primite de la acesta, consumul este prezent în momentul utilizării materialelor în procesul de producție, iar plățile în momentul achitării obligației față de furnizor.

De regulă în obiectul contabilității sunt delimitate și evidențiate ca o structură distinctă numai cheltuielile sub forma consumului. În această calitate ele reprezintă consumuri efectuate pentru a produce și vinde bunuri materiale, lucrări și servicii.

Orice cheltuială efectuată are o sursă de finanțare sau este producătoare de rezultat. În plan economic și financiar pentru definirea sursei de finanțare a cheltuielilor și a rezultatului obținut se utilizează noțiunea de venit.

Veniturile pot fi delimitate și evidențiate în contabilitate în trei momente: obținerea rezultatului, avansarea rezultatului și încasarea rezultatului. De exemplu, la o întreprindere producătoare, venitul este înregistrat în momentul în care s-a obținut ca rezultat produsul

finit, lucrarea sau serviciul. Momentul angajării intervine în situația în care s-a creat creanța asupra acestuia. Încasarea are loc în momentul în care creanța s-a transformat în bani.

În funcție de destinația lor, cheltuielile unei întreprinderi se împart în:

- cheltuieli de exploatare,
- cheltuieli financiare,
- cheltuieli extraordinare.

**Cheltuielile de exploatare** sunt ocazionate de activitatea curentă de producție și comercială a întreprinderii. În structura acestora se cuprind: cheltuielile privind consumurile de materii prime, și obiecte de inventar, cheltuieli privind amortizările și provizioanele, cheltuielile cu salariile, cheltuieli cu plata lucrărilor și serviciilor prestate de terți și alte cheltuieli de exploatare.

**Cheltuielile financiare** cuprind: pierderile din creanțe legate de participații, pierderi din vânzarea titlurilor de plasament, diferențe nefavorabile de curs valutar din operații curente cu disponibilități în devize, dobânzile plătite la împrumuturile primite, sconturile acordate clienților (diferența între valoarea nominală și cea reală a efectelor comerciale), alte cheltuieli financiare.

**Cheltuielile extraordinare** cuprind acele cheltuieli care nu sunt legate de activitatea normală, curentă a întreprinderii. În grupa cheltuielilor extraordinare se cuprind: calamități și alte evenimente extraordinare, exproprieri de active.

În funcție de activitățile care le generează, veniturile se împart în:

- venituri din activitatea de exploatare,
- venituri financiare
- venituri extraordinare.

**Veniturile realizate din activitatea de exploatare** sunt grupate astfel: venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate; venituri din producția de imobilizări; venituri din subvenții de exploatare; venituri realizate în avans.

**Veniturile financiare** cuprind: venituri din participații, venituri din creanțe imobilizate, venituri din titluri de plasament, venituri din diferențe de curs valutar, venituri din dobânzi, venituri din sconturi obținute și alte venituri financiare.

**Veniturile extraordinare** sunt formate din subvențiile pentru evenimente extraordinare și altele similare.

În cadrul structurilor de cheltuieli și venituri este reprezentat ca structură distinctă și rezultatul exercițiului sub formă de profit (beneficiu) sau pierdere.

Profitul reprezintă acele venituri care au depășit cheltuielile, iar pierderile, cheltuielile care nu au fost acoperite din venituri.

În funcție de cele două structuri de bază – cheltuielile, și veniturile, rezultatele se împart și ele în:

- rezultate din activitatea de exploatare,
- rezultate financiare
- rezultate extraordinare.

Rezultatul exercițiului (profitul sau pierderea) cuprinde rezultatul curent, rezultatul extraordinar și impozitul pe profit.

**Rezultatul curent** reprezintă diferența dintre veniturile din operațiile curente, respectiv veniturile din exploatare plus veniturile financiare și cheltuielile perioadei curente, respectiv cheltuielile de exploatare plus cheltuielile financiare.

**Rezultatul extraordinar** reprezintă diferența dintre veniturile și cheltuielile extraordinare.

**Rezultatul brut** este format din rezultatul curent plus rezultatul extraordinar.

Dacă din rezultatul brut se scade impozitul pe profit se obține rezultatul net.

Pentru modelarea structurilor de cheltuieli și venituri se pot folosi scheme având la bază fie criteriul diferențierii cheltuielilor și veniturilor în funcție de natura lor, fie criteriul diferențierii cheltuielilor și veniturilor după destinație.



02:10



Elementul care face legătura între bilanțul contabil și contul de profit și pierdere este

.....

explicați

.....

.....



02:15

Modelul de principiu al contului de rezultate adoptat de sistemul românesc de contabilitate sub forma de schemă listă având la bază criteriul *naturii cheltuielilor și veniturilor* este următorul:

CONTUL DE PROFIT ȘI PIERDERE  
Întocmit la ...

– simplificat –

| Indicatori                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                 | Exercițiul |   |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|---|
|                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                            | N-1        | N |
| Venituri din exploatare (I)<br>(–) Cheltuieli de exploatare (II)<br>= <b>Rezultatul din exploatare (I-II)</b><br>*Profit<br>*Pierdere<br>Venituri financiare (III)<br>(–) Cheltuieli financiare (IV)<br>= <b>Rezultatul financiar (III-IV)</b><br>*Profit<br>*Pierdere                                                                                                                     |            |   |
| <b>Rezultatul curent al exercițiului (I-II+III-IV)</b><br>*Profit<br>*Pierdere<br>Venituri extraordinare (V)<br>(–) Cheltuieli extraordinare (VI)<br>= <b>Rezultatul extraordinar al exercițiului (V-VI)</b><br>Impozitul pe profit (VII)<br>A. <b>Total venituri (I+III+V)</b><br>B. <b>Total cheltuieli (II+IV+VI)</b><br>= <b>Rezultatul exercițiului (A-B)</b><br>*Profit<br>*Pierdere |            |   |



## REZUMAT:

Bilanțul este procedeul specific metodei contabilității, prin care se prezintă situația financiară a întreprinderii. Fiind întocmit la sfârșitul perioadei de gestiune bilanțul reflectă atât mijloacele și sursele existente la momentul respectiv (final), cât și rezultatele economico-financiare ale perioadei raportate.

Indicatorii bilanțieri prin care sunt grupate și generalizate elementele de activ și pasiv poartă denumirea de POSTURI de bilanț. Fiecare element de activ și de pasiv constituie, după caz, un post de activ sau de pasiv.

Funcțiile bilanțului: pentru teoria contabilității, o importanță deosebită o prezintă funcția de generalizare, în timp ce pentru practica contabilă o importanță mai mare are funcția de informare, deși și celelalte funcții sunt larg utilizate.

Operațiunile economice și financiare care au loc în legătură cu elementele bilanțiere, modifică echilibrul static dintre bunurile economice și sursele lor de finanțare reflectate cu ajutorul bilanțului. Aceste modificări se pot sistematiza în două tipuri fundamentale: modificări de volum și modificări de structură. Indiferent de tipurile de modificări produse asupra activului și pasivului, egalitatea bilanțieră se menține permanent.

Alături de bilanț, model al situației financiare a unei entități economice la un moment dat, incluzând mărimea rezultatului obținut sub forma unui indicator sintetic – profit sau pierdere – se elaborează un alt document financiar de sinteză: contul de rezultate.

Contul de rezultate este modelul de calcul analitic al rezultatului, care evidențiază cauzele obținerii valorii rezultatului în perioada analizată, prin compararea efortului, măsurat de contabilitate prin cheltuieli, cu efectul obținut, măsurat de contabilitate prin venituri.

În funcție de activitățile care le generează, veniturile se împart în:

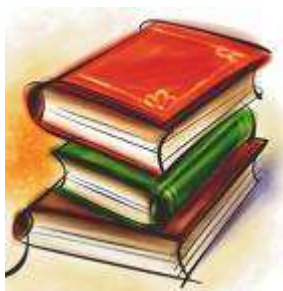
- venituri din activitatea de exploatare,
- venituri financiare
- venituri extraordinare.

În funcție de destinația lor, cheltuielile unei întreprinderi se împart în:

- cheltuieli de exploatare,
- cheltuieli financiare,
- cheltuieli extraordinare.

În funcție de cele două structuri de bază rezultatele se împart și ele în:

- rezultate din activitatea de exploatare,
- rezultate financiare
- rezultate extraordinare.



**EVALUARE**  
**Timp necesar: 30 min**



1. Definiți bilanțul contabil.
2. Care sunt funcțiile bilanțului contabil?
3. Care sunt tipurile de modificări bilanțiere?
4. Definiți modificările bilanțiere de structură și ecuațiile acestor modificări. Exemplificați.
5. Definiți modificările bilanțiere de volum și ecuațiile acestor modificări. Exemplificați.
6. Ce este contul de rezultate?
7. Care dintre următoarele structuri nu fac parte din pasiv:
  - a) Prime legate de capital;
  - b) Cheltuieli de dezvoltare;
  - c) Rezerve;
  - d) Rezerve din reevaluare;
  - e) Rezultatul reportat.
8. Ecuația fundamentală a bilanțului diferență este:
  - a) Activ – Datorii = Capital propriu;
  - b) Activ – Datorii = Obligații;
  - c) Activ = Situația netă + Datorii;
  - d) Activ – Rezultat = Pasiv;
  - e) Pasiv – Drepturi = Bunuri economice.
9. Ajustările pentru deprecierea activelor figurează ca poziție distinctă:
  - a) În activul bilanțului în componența activelor circulante;
  - b) În pasivul bilanțului în componența posturilor de regularizare;
  - c) În activul bilanțului în componența posturilor rectificative;
  - d) În activul bilanțului ca poziție distinctă în grupa posturilor de regularizare;
  - e) Nu figurează ca poziție distinctă în activul sau pasivul bilanțului, conform criteriului de evaluare a elementelor bilanțiere.

Teme propuse:

1. Se consideră următorul inventar al societății comerciale „X”:  
- lei-

|                                |         |
|--------------------------------|---------|
| Cheltuieli constatate în avans | 200.000 |
| Creditori diverși              | 40.000  |

|                                                  |           |           |
|--------------------------------------------------|-----------|-----------|
| Capital social                                   | 8.000.000 |           |
| Cheltuieli de înregistrare și înmatriculare      | 300.000   |           |
| Disponibil în cont la BCR                        | 400.000   |           |
| Furnizori                                        | 70.000    |           |
| Strunguri                                        | 4.000.000 |           |
| Furnizori-debitori                               | 50.000    |           |
| Tablă zincată                                    | 100.000   |           |
| Clienți                                          | 60.000    |           |
| Titluri de participare F                         | 900.000   |           |
| Concesiuni, brevete, licențe, mărci              | 150.000   |           |
| Autocamioane                                     | 3.000.000 |           |
| Prime de capital                                 | 600.000   |           |
| Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni         | 1.000.000 |           |
| Terenuri                                         | 7.000.000 |           |
| Provizioane pentru reparații capitale            | 200.000   |           |
| Obligațiuni emise și răscumpărate                | 50.000    |           |
| Diferențe din reevaluare                         | 2.000.000 |           |
| Avansuri de trezorerie acordate                  | 100.000   |           |
| Rezerva legală                                   | 1.200.000 |           |
| Rezultate pozitive reportate din anii precedenți |           | 1.000.000 |
| Clădiri                                          | 4.240.000 |           |
| Venituri înregistrate în avans                   | 100.000   |           |
| Datorii privind contribuția la                   |           |           |
| asigurările sociale și la fondul de șomaj        | 70.000    |           |
| Timbre fiscale și poștale                        | 30.000    |           |
| Dividende de plată                               | 100.000   |           |
| Impozite și taxe datorate bugetului statului     | 200.000   |           |

Se cere:

- f) Clasificați în funcție de gradul de lichiditate, respectiv exigibilitate structurile enumerate mai sus.
- g) Pe baza informațiilor prezentate, întocmiți bilanțul contabil.
- h) Pe baza aceluiași informații, calculați capitalul propriu și capitalul permanent.

2. Se dau următoarele elemente ale societății comerciale „X”:

- lei -

|                                                       |           |           |
|-------------------------------------------------------|-----------|-----------|
| Cheltuieli cu materiile prime                         | 5.000.000 |           |
| Cheltuieli privind mărfurile                          | 1.000.000 |           |
| Cheltuieli privind diferențele de curs valutar        | 200.000   |           |
| Venituri din vânzarea produselor finite               | 7.000.000 |           |
| Cheltuieli cu despăgubiri, amenzi și penalități       |           | 500.000   |
| Cheltuieli înregistrate în avans                      | 2.000.000 |           |
| Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii |           | 2.500.000 |
| Cheltuieli cu materialele consumabile                 | 100.000   |           |
| Venituri din prestări de servicii                     | 2.000.000 |           |
| Pierderi din creanțe                                  | 100.000   |           |
| Cheltuieli cu salariile                               | 1.500.000 |           |
| Venituri din producția stocată                        | 3.000.000 |           |
| Cheltuieli privind cedarea activelor imobilizate      |           | 1.000.000 |
| Venituri din diferențe de curs valutar                | 500.000   |           |
| Cheltuieli de întreținere și reparații                | 200.000   |           |
| Subvenții pentru investiții virate la venituri        | 300.000   |           |
| Cheltuieli cu amortizarea                             | 200.000   |           |
| Venituri din vânzarea mărfurilor                      | 1.600.000 |           |
| Cheltuieli privind asigurările și protecția socială   |           | 1.000.000 |
| Venituri din participații                             | 500.000   |           |
| Venituri din cedarea activelor imobilizate            | 2.000.000 |           |

|                                    |         |
|------------------------------------|---------|
| Cheltuieli cu impozitul pe salarii | 500.000 |
| Cheltuieli privind dobânzile       | 600.000 |

Alegeți elementele corespunzătoare și întocmiți contul de profit și pierdere după modelul următor:

1. Venituri din exploatare

2. Cheltuieli din exploatare

**A. Rezultat din exploatare (1 – 2)**

3. Venituri financiare

4. Cheltuieli financiare

**B. Rezultat financiar (3 - 4)**

**C. Rezultat curent(A+B)**

5. Venituri extraordinare

6. Cheltuieli extraordinare

**D. Rezultat extraordinar (5 – 6)**

**E. Rezultat înainte de impozitare (B + C)**

**F. Impozit pe profit**

**G. Rezultatul exercițiului (E – F)**

3. Care dintre următoarele structuri nu fac parte din activ:

- i. Rezultatul exercițiului;
- ii. Stocuri;
- iii. Cheltuieli în avans;
- iv. Investiții financiare pe termen scurt;
- v. Casa.

Raspunsuri: 7-b; 8 –a; 9 –e;

#### BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

|                           |                                                                                             |
|---------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dumitru Mătiș și colectiv | Bazele contabilității. Aspecte teoretice și practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005 |
| Elena Ciucur, Anca Bratu, | Bazele contabilității, Editura Universitatii, București, 2012                               |

|                                         |                                                                                                                       |
|-----------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Mariana Gurau                           |                                                                                                                       |
| Emil Horomnea și colectiv               | Bazele contabilității, Editura SEDCOM Libris, Iași, 2007                                                              |
| Oprea Călin, Mihai Ristea               | Bazele Contabilității, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2004                                               |
| Dumitru Rusu                            | Bazele contabilității, E.D.P., București, 1980                                                                        |
| Kerwit D. Larson, William W. Pyle       | Fundamental Accounting Principles – Statement of Cash Flows Edition, Eleventh Edition 1988, IRWIN Homewood, Illinois  |
| Mihai Ristea coord.                     | Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, București, 2008                                     |
| Mihai Ristea, Corina – Graziela Dumitru | Contabilitate financiară, Editura Mărgăritar, București, 2005                                                         |
| Iacob Petru Pânteă, Gheorghe Bodea      | Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ediția a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008 |
| XXX                                     | Legea Societăților Comerciale nr. 31/1990, revizuită și actualizată                                                   |
| XXX                                     | Legea Contabilității nr. 82/1991, revizuită și actualizată                                                            |
| XXX                                     | OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene                                                |

## Unitatea de învățare 4. CONTUL ȘI DUBLA ÎNREGISTRARE

După ce v-ați însușit procedeele și principiile metodei contabilității, în unitatea anterioară v-ați familiarizat cu un procedeu specific metodei contabilității: bilanțul contabil, studiind modele de bilanț și funcțiile acestuia. Ați făcut cunoștință și cu efectele operațiilor economice și financiare asupra bilanțului contabil, cu tipurile de modificări produse de acestea, precum și structura contului de rezultate. Ași deprins capacitatea de a **defini bilanțul contabil, de a prezenta structura bilanțului, de a delimita modelele de bilanț, de a interpreta științific funcțiile bilanțului contabil, de a exemplifica tipurile de modificări bilanțiere, precum și de a defini contul de rezultate.**

Sunteți pregătiți acum pentru unitatea nr. 4:

**Timp necesar: 100 minute**

În această unitate vă veți familiariza cu un alt procedeu specific metodei contabilității: contul contabil, unde vor fi prezentate funcțiile, forma și structura contului precum și regulile de funcționare a contului.. Pentru a dezvolta capacitățile specifice acestei unități, sunt indispensabile cunoștințele dobândite în unitățile anterioare.

**Studiind unitatea, veți fi capabili:**

- ✓ să definiți contul;
- ✓ să prezentați necesitatea și importanța contului;
- ✓ să explicați funcțiile contului;
- ✓ să descrieți forma și structura contului;

### 4.1 DEFINIREA ȘI NECESITATEA CONTULUI

Contul este un procedeu specific metodei contabilității care reflectă existența și mișcarea fiecărui element, ca efect al modificărilor produse de operațiile economice ce au loc într-o perioadă de gestiune (exercițiu financiar).

Contul este un instrument folosit de către metoda contabilității pentru evidențierea și urmărirea grupată, ordonată și sistematizată a informațiilor generate de diversitatea operațiilor economice.



00:00

În noțiunea de cont se reunesc cele două laturi ale procesului cunoașterii contabile: activitatea de ordonare și sistematizare a informațiilor contabile ca sistem logic și activitatea practică de înscriere, de înregistrare a datelor respective, pe baza principiilor impuse de cerințele de grupare și ordonare, specifice contabilității.

Spre deosebire de bilanț care prezintă la un moment dat situația tuturor elementelor de activ, capitaluri proprii și datorii ale entității economice, contul are ca sferă de cuprindere numai un element, reflectând atât situația acestui element la un moment dat cât și toate modificările acestuia datorită operațiunilor economice sau financiare derulate în cursul perioadei de gestiune.

Pentru fiecare fel sau grupă de bunuri economice, surse de finanțare, procese economice sau rezultate financiare se deschide câte un cont distinct în contabilitatea curentă, cu ajutorul căruia se înregistrează pe bază de documente și în etalon valoric, existentul la începutul perioadei de gestiune a elementului pentru care s-a deschis contul, a modificărilor acestora, determinate de operațiile economice și financiare din timpul unei perioade de gestiune, în final determinându-se și existentul elementului respectiv.

Contul are un conținut restrâns comparativ cu bilanțul, referindu-se numai la un singur element din bilanț, evidențiindu-se situația lui, atât la un moment dat, cât și modificările succesive care s-au produs în timpul exercițiului financiar asupra elementului respectiv. Totodată, pentru asigurarea controlului integrității elementelor la înregistrarea în conturi a operațiilor economice se utilizează alături de etalonul valoric și etalonul natural.



00:10



Contul se definește ca .....

.....

Pentru ce este necesar contul?

.....

## 4.2 FORMA ȘI STRUCTURA CONTULUI

Modificările determinate de operațiile economice care sunt evidențiate cu ajutorul conturilor în mod distinct pentru fiecare element de activ și pasiv, nu pot avea loc decât în două sensuri: creșteri și micșorări. Ca urmare, contul a trebuit să îmbrace o formă care să permită înregistrarea separată a celor două feluri de modificări pentru a putea cunoaște și explica numărul de modificări, mărimea lor, cât și totalul pe fiecare sens de modificare.



00:25

Conceptual, forma care răspunde cel mai bine necesităților respective este forma bilaterală, de cântar cu două talere. Schematic, ea poate fi imaginată sub forma literei T<sup>6</sup> care indică posibilitatea practică de separare și înregistrare într-o parte a creșterilor, succesiv pe măsură ce au loc, și în partea opusă micșorările, care de asemenea, se adună pe măsură ce au loc în cursul exercițiului financiar. Forma bilaterală, sau forma clasică de prezentare a contului asigură urmărirea sistematică a modificărilor care pot avea loc cu privire la un anumit element patrimonial, permite ca în una din cele două părți să se înregistreze existentul inițial și creșterile privind elementul pentru care s-a deschis contul respectiv, iar în cealaltă parte să se înregistreze micșorările referitoare la același element de activ sau de pasiv.

Forma bilaterală sau clasică a contului face posibilă cunoașterea separată a creșterilor și a totalului acestora, cât și a micșorărilor - și totalului acestora, permițând calcularea cu ușurință a existentului final al elementului de activ sau de pasiv pentru care s-a deschis contul respectiv, conform relației:

$$\text{Existentul inițial „i”} + \text{Creșteri „i”} - \text{Micșorări „i”} = \text{Existent final „i”}$$

De exemplu, situația stocului de materii prime din întreprindere se prezintă astfel:

#### SITUAȚIA STOCULUI DE MATERII PRIME

+ (Existent și creșteri)

(Micșorări) –

| Nr. op              | Data  | Explicația       | Suma      | Nr.op.          | Data  | Explicația | Suma      |
|---------------------|-------|------------------|-----------|-----------------|-------|------------|-----------|
| 0                   | 2. V  | Existent inițial | 100.000   |                 |       |            |           |
| 1                   | 4. V  | Intrări          | 300.000   | 3               | 10. V | Ieșiri     | 650.000   |
| 2                   | 9. V  | Intrări          | 400.000   | 5               | 12. V | Ieșiri     | 450.000   |
| 4                   | 11. V | Intrări          | 500.000   | 6               | 15. V | Ieșiri     | 100.000   |
| 7                   | 20. V | Intrări          | 300.000   | 8               | 25. V | Ieșiri     | 200.000   |
| Total Creșteri      |       |                  | 1.500.000 | Total Micșorări |       |            | 1.400.000 |
| Total Creșteri Plus |       |                  | 1.600.000 |                 |       |            |           |
| Existent Inițial    |       |                  |           |                 |       |            |           |
| Existent final      |       |                  | 200.000   |                 |       |            |           |

<sup>6</sup> În sistemul contabil anglo-saxon, această formă este indicată de însăși denumirea contului „T-account”.

### Forma clasică a contului

În acest exemplu de prezentare bilaterală a contului, care se referă la modificări privind un element de mijloace economice (anume de active circulante materiale) s-a procedat prin adăugarea succesivă a intrărilor ca majorări la existentul inițial, și separat în partea dreaptă ieșirile ca micșorări.

O altă variantă este **forma unilaterală** a contului, care conține o singură serie de coloane pentru numărul curent, data și explicația operațiunii economice sau financiare, iar coloanele de sume debitoare sunt alăturate, permițând stabilirea soldului după fiecare operațiune.

#### CONTUL „MATERII PRIME”

| Nr. crt. | Data  | Explicația                  | Sume      |            | Sold    |
|----------|-------|-----------------------------|-----------|------------|---------|
|          |       |                             | Debitoare | Creditoare |         |
| 0        | 2. V  | Sold inițial                | 100.000   | -          | 100.000 |
|          |       |                             | 300.000   | -          |         |
| 1        | 4. V  | Furnizori                   | 400.000   | -          | 400.000 |
| 2        | 9. V  | Furnizori                   | -         | -          | 800.000 |
| 3        | 10. V | Cheltuieli cu materii prime | -         | 650.000    | 150.000 |
| 4        | 11. V | Furnizori                   | 500.000   | -          | 650.000 |
| 5        | 12. V | Cheltuieli cu materii prime | -         | 450.000    | 200.000 |
| 6        | 15. V | Cheltuieli cu materii prime | -         | 100.000    | 100.000 |
| 7        | 20. V | Furnizori                   | 300.000   | -          | 400.000 |
| 8        | 25. V | Cheltuieli cu materii prime | -         | 200.000    | 200.000 |

**Forma contului cu duble valori** conține pentru fiecare serie de sume – debitoare și creditoare – câte două coloane pentru înscrierea sumelor în moneda românească și moneda străină respectivă. Este folosită în unitățile patrimoniale care au relații cu parteneri externi și efectuează operații în valută.

Ca instrument curent de lucru folosit de contabilitate pentru a reflecta varietatea elementelor obiectului contabilității, contul are o structură proprie care îi permite individualizarea elementelor respective și totodată furnizarea tuturor datelor cu privire la existențele și mișcările (modificările) ce au loc în legătură cu elementul reflectat prin cont. Elementele care formează structura contului sunt:

- titlul sau denumirea contului;
- debitul și creditul contului;
- rulajul contului;
- totalul sumelor;
- soldul contului;
- explicația operațiilor înregistrate în cont.

**Titlul sau denumirea contului**, precizează sau definește elementul de activ sau de pasiv pentru care s-a deschis contul respectiv și a cărei evidență o ține. De exemplu: Terenuri, Clădiri, Titluri de participare, Materii prime, Produse finite, Debitori, Casa, Capital social, Efecte de plată, etc. Fiecare cont pentru a putea fi folosit și identificat, trebuie să aibă un titlu care să exprime clar conținutul economic al elementului evidențiat. Prin urmare, nu poate exista un cont fără titlu întrucât nu se poate stabili elementul patrimonial a cărui evidență o ține și totodată, nu ar putea îndeplini funcția contabilă corespunzătoare.

Titlurile conturilor sunt însoțite de simbolurile corespunzătoare stabilite prin cadrul general al planurilor de conturi, care se dezvoltă și se aplică în funcție de specificul activității și de nevoile concrete ale unităților economice sau sociale.

**Debitul și creditul** contului sunt denumirile celor două părți opuse ale acestuia care permit separarea celor două sensuri de modificare (creștere și micșorare) pe care le determină operațiile economice care se înregistrează cu ajutorul conturilor.

A debita un cont înseamnă a înscrie o sumă în debitul unui cont. Suma înscrisă în debit este „sumă debitoare”.

A credita un cont înseamnă a înscrie o sumă în creditul unui cont. Suma înscrisă în credit este „sumă creditoare”.

În mod convențional s-a stabilit ca partea stângă a contului să poarte denumirea de debit, iar partea dreaptă de credit. Înregistrarea în debit sau în credit este determinată de conținutul economic al contului și de funcția contabilă. Prin urmare, semnificația debitului și creditului unui cont diferă după elementul de activ sau de pasiv pe care-l reprezintă și anume: la conturile de mijloace economice se înregistrează în debit existentul și creșterile și în credit micșorările, iar la conturile de surse de finanțare, în credit se înregistrează existentul inițial și creșterile și în debit micșorările.

În literatura americană, ca urmare a folosirii în contabilitate, pe scară largă, a calculatoarelor electronice cele două părți ale contului mai sunt indicate cu „Input” (intrările) și „Output” (ieșirile), fără a se mai referi la poziție.

**Rulajul contului** reprezintă mișcarea sau sumele înregistrate succesiv într-o perioadă de gestiune în debitul și creditul unui cont corespunzător creșterilor și micșorărilor determinate de operațiile economice referitoare la contul respectiv.

Rulajul contului este de două feluri: rulaj debitor și rulaj creditor. **Rulajul debitor** reprezintă totalitatea înregistrărilor făcute pe partea de debit a unui cont: într-o perioadă de gestiune. **Rulajul creditor** reprezintă totalitatea înregistrărilor făcute pe partea de credit a unui cont într-o perioadă de gestiune.

**Totalul sumelor.** Orice înregistrare de sume în debitul unui cont reprezintă debitarea contului, iar sumele înregistrate se numesc sume debitoare și orice înregistrare de sume în creditul unui cont reprezintă **creditarea contului**, iar sumele înregistrate se numesc **sume creditoare**.

Prin însumarea sumelor debitoare se obține **totalul sumelor debitoare**, iar prin însumarea sumelor creditoare se obține **totalul sumelor creditoare**. La conturile care prezintă și existent inițial, acesta este cuprins în totalul sumelor debitoare și respectiv, creditoare. Deci, totalul sumelor se obține prin însumarea existentului inițial cu rulajul.

**Soldul contului** exprimă existentul valoric la un moment dat al elementului patrimonial care se evidențiază cu ajutorul contului respectiv. Soldul se determină ca diferență între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare. Dacă totalul sumelor debitoare este mai mare, contul prezintă **sold debitor**, dacă totalul sumelor creditoare este mai mare, contul prezintă **sold creditor**, iar dacă totalul sumelor debitoare este egal cu totalul sumelor creditoare, contul nu are sold și se numește cont soldat sau balansat.

Relațiile de stabilire a soldului pot fi următoarele:

$SD = TSD - TSC$ , în care  $TSD > TSC$

$SC = TSC - TSD$ , în care  $TSC > TSD$

$SO \rightarrow$  în cazul în care  $TSC = TSD$

Soldurile se stabilesc, de regulă, la sfârșitul perioadelor de gestiune (exercițiilor contabile), reprezentând **solduri finale** care, la începutul perioadelor următoare de gestiune, apar ca **solduri inițiale**.

Toate conturile care prezintă sold la sfârșitul perioadelor de gestiune sunt supuse operației de închidere care constă în trecerea soldului lor final în partea opusă aceleia din care a provenit, asigurând astfel o egalitate valorică (formală). Aceste conturi, la începutul perioadelor de gestiune următoare se redeschid prin trecerea soldurilor stabilite la închidere în acea parte din care au provenit, reprezentând solduri inițiale pentru noua perioadă.

**Explicația operației înregistrate în cont** se face cu scopul cunoașterii unor aspecte și date referitoare la operațiile înregistrate în cont. Explicația poate fi de două feluri: explicație descriptivă și explicație contabilă.

**Explicația descriptivă** se prezintă detaliat, printr-o descriere a operațiilor înregistrate, respectiv a naturii operației economice, a documentului justificativ și a datei când acesta a avut loc.

**Explicația contabilă** se prezintă în mod sintetic prin indicarea contului corespondent.

Pentru exemplificarea structurii contului și folosind explicația contabilă, se reia situația stocului de materii prime, prezentată anterior.

| DEBIT                          |       |              |                  | Contul „MATERII PRIME”          |        |                             |                  | CREDIT |  |  |  |
|--------------------------------|-------|--------------|------------------|---------------------------------|--------|-----------------------------|------------------|--------|--|--|--|
| Nr. op                         | Data  | Explicația   | Suma             | Nr.op.                          | Data   | Explicația                  | Suma             |        |  |  |  |
| 0                              | 2. V  | Sold inițial | 100.000          |                                 |        |                             |                  |        |  |  |  |
| 1                              | 4. V  | Furnizori    | 300.000          | 3                               | 6. II  | Cheltuieli cu materii prime | 650.000          |        |  |  |  |
| 3                              | 9. V  | Furnizori    | 400.000          | 5                               | 12. II | Cheltuieli cu materii prime | 450.000          |        |  |  |  |
| 6                              | 11. V | Furnizori    | 500.000          | 6                               | 15. II | Cheltuieli cu materii prime | 100.000          |        |  |  |  |
| 8                              | 20. V | Furnizori    | 300.000          | 8                               | 24. II | Cheltuieli cu materii prime | 200.000          |        |  |  |  |
| <b>I RULAJ DEBITOR</b>         |       |              | <b>1.500.000</b> | <b>I RULAJ CREDITOR</b>         |        |                             | <b>1.400.000</b> |        |  |  |  |
| <b>II TOTAL SUME DEBITOARE</b> |       |              | <b>1.600.000</b> | <b>II TOTAL SUME CREDITOARE</b> |        |                             | <b>1.400.000</b> |        |  |  |  |
| <b>III</b>                     |       |              |                  | <b>III SOLD FINAL DEBITOR</b>   |        |                             | <b>200.000</b>   |        |  |  |  |
| <b>IV</b>                      |       |              |                  | <b>IV TOTAL</b>                 |        |                             | <b>1.600.000</b> |        |  |  |  |



Elementele care formează structura contului sunt:

.....

.....

.....

.....



00:55



00:60

### 4.3 FUNDAMENTAREA REGULILOR DE FUNCȚIONARE A CONTURILOR

Prin regulile de funcționare a conturilor se stabilește precis modul de debitare și creditare a acestora, cu soldul inițial și cu modificările determinate de operațiile economice și financiare asupra elementelor pentru care se deschid conturile.

Respectarea regulilor de funcționare a conturilor este condiția de bază pentru înregistrarea corectă a operațiilor economice în conturi.

Regulile de funcționare a conturilor au ca punct de plecare bilanțul care constituie modelul dublei reprezentări a patrimoniului ca trăsătură caracteristică fundamentală a metodei contabilității, și din care derivă aplicarea unei alte trăsături de bază și anume dubla înregistrare, potrivit căreia are loc înregistrarea tuturor operațiilor economice și financiare în conturi.

De asemenea, între cont și bilanț există o strânsă legătură, care acționează în sens dublu: de la bilanț se pornește la deschiderea conturilor la începutul perioadelor de gestiune pe baza posturilor din bilanț, iar la sfârșitul perioadei de gestiune apare legătura de la conturi la bilanț, când datele din conturi servesc la completarea posturilor de bilanț, deci la întocmirea bilanțului. În cadrul acestei legături de interdependență, valorile circulă în sens unic și anume: din stânga sau activul bilanțului datele merg la începutul perioadei de gestiune tot în stânga, adică la debitul contului, iar din dreapta bilanțului, din pasiv merg tot în dreapta, adică în creditul contului. La sfârșitul perioadelor de gestiune informația circulă tot în sens unic, însă de la cont la bilanț: adică din stânga contului din debit la stânga bilanțului adică în activ și din dreapta conturilor, din credit tot în dreapta bilanțului adică în pasiv, când pe baza soldurilor finale ale conturilor se completează posturile noului bilanț.

Pentru demonstrarea regulilor de funcționare a conturilor se pornește de la un model simplificat de bilanț la începutul anului, pe baza căruia, potrivit celor arătate anterior, pentru fiecare post din bilanț se deschide câte un cont în contabilitatea curentă. În schema combinată care urmează se prezintă atât deschiderea conturilor, cât și înregistrarea operațiilor economice, închiderea conturilor și întocmirea bilanțului la sfârșitul anului, adică întregul flux informațional contabil.

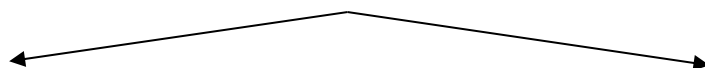
### Bilanț inițial (la începutul anului)

#### ACTIV

#### PASIV

| Mijloace economice         | Sume   | Surse de finanțare                | Sume   |
|----------------------------|--------|-----------------------------------|--------|
| - Terenuri                 | 20.000 | - Capital social                  | 32.000 |
| - Clădiri                  | 10.000 | - Rezerve                         | 1.000  |
| - Materii prime            | 3.000  | - Credite bancare pe termen scurt | 2.000  |
|                            |        | - Furnizori                       | 3.000  |
| - Conturi curente la bănci | 7.000  | - Dividende de plată              | 2.000  |
| TOTAL                      | 40.000 | TOTAL                             | 40.000 |

Deschiderea conturilor



De Activ

### CONTABILITATEA CURENTA

De Pasiv

| D „TERENURI” C   |         | D „CAPITAL SOCIAL” C |                  |
|------------------|---------|----------------------|------------------|
| Existent inițial | 20.000  | 32.000               | Existent inițial |
| RULAJ            | 0       | 0                    | RULAJ            |
| TOTAL SUME       | 20.000  | 0                    | TOTAL SUME       |
|                  |         | 32.000               |                  |
|                  | 20.000. | SOLD D               | SOLD C 32.000    |
| D „CLĂDIRI” C    |         | D „REZERVE” C        |                  |
| Existent inițial | 10.000  | 1.000                | Existent inițial |
| RULAJ            | 0       | 0                    | RULAJ            |

|                  |                            |        |                 |                           |             |       |                  |
|------------------|----------------------------|--------|-----------------|---------------------------|-------------|-------|------------------|
| TOTAL SUME       | 10.000                     | 0      | TOTAL SUME      | TOTAL SUME                | 0           | 1.000 | TOTAL SUME       |
|                  |                            | 10.000 | SOLD D          | SOLD C.                   | 1.000       |       |                  |
| D                | „MATERII PRIME”            | C      | D               | „CREDITE PE TERMEN SCURT” | C           |       |                  |
| Existent inițial | 3.000                      |        |                 |                           |             | 2.000 | Existent inițial |
|                  |                            |        |                 |                           |             | 4.000 | Maj. obligațiuni |
| RULAJ            | 0                          | 0      | RULAJ           | RULAJ                     | 0           | 4.000 | RULAJ            |
| TOTAL SUME       | 3.000                      | 0      | TOTAL SUME      | TOTAL SUME                | 0           | 6.000 | TOTAL SUME       |
|                  |                            | 3.000  | SOLD D          | SOLD C                    | 6.000       |       |                  |
|                  |                            |        |                 | D                         | „FURNIZORI” | C     |                  |
|                  |                            |        |                 | Scădere obligații         | 1.800       | 3.000 | Existent inițial |
|                  |                            |        |                 | RULAJ                     | 1.800       | 0     | RULAJ            |
|                  |                            |        |                 | TOTAL SUME                | 1.800       | 3.000 | TOTAL SUME       |
|                  |                            |        |                 | SOLD C                    | 1.200       |       |                  |
| D                | „CONTURI CURENTE LA BĂNCI” | C      | D               | „DIVIDENDE DE PLATĂ”      | C           |       |                  |
| Existent inițial | 7.000                      |        |                 |                           |             | 2.000 | Existent inițial |
| Primit sume      | 4.000                      | 1.800  | Plăți furnizori | RULAJ                     | 0           | 0     | RULAJ            |
| RULAJ            | 4.000                      | 1.800  | RULAJ           | TOTAL SUME                | 0           | 2.000 | TOTAL SUME       |
| TOTAL SUME       | 11.000                     |        | 1.800           | TOTAL SUME                |             |       |                  |
|                  |                            | 9.200  | SOLD D          | SOLD C                    | 2.000       |       |                  |
|                  |                            |        |                 | B.F.                      |             |       |                  |



Pentru a demonstra cum se înregistrează creșterile elementelor de activ și de pasiv, se ia următorul exemplu de operație economică: întreprinderea primește un credit bancar pe termen scurt în sumă de 4.000 lei. Această operație determină pe de o parte, o creștere în activ la elementul „Conturi curente la bănci” care reprezintă creșterea disponibilităților în contul de disponibil al întreprinderii de la bancă cu 4.000 lei, de la 7.000 lei la 11.000 lei, iar pe de altă parte concomitent și cu aceeași sumă, se produce o creștere în pasiv la elementul „Credite bancare pe termen scurt” care reprezintă creșterea obligației întreprinderii față de bancă de la 2.000 lei la 6.000 lei.

Pentru înregistrarea acestei operații economice se utilizează conturile „Conturi curente la bănci” și „Credite bancare pe termen scurt”. Înregistrarea creșterii de activ lei se va face în debitul contului „Conturi curente la bănci” adică în aceeași parte a contului în care s-a înregistrat și existentul inițial, iar înregistrarea creșterii de pasiv se va face în creditul lui „Credite bancare pe termen scurt”, adică în aceeași parte a contului în care s-a înregistrat și existentul inițial. Debitarea și creditarea conturilor respective se operează în conturile deschise anterior.

Din aceste exemplu rezultă cea de a doua regulă de funcționare a conturilor și anume: *conturile de activ se mai debitează cu intrările, creșterile elementelor de activ, iar conturile de pasiv se mai creditează cu intrările, creșterile elementelor de pasiv.*

Pentru a demonstra modul cum se înregistrează micșorările (diminuările) elementelor de activ și de pasiv se ia următorul exemplu: se plătesc din disponibilul existent în cont la bancă obligațiile față de furnizori în sumă de 1.800 lei. Această operație determină, pe de o parte, o scădere de activ la elementul „Disponibil la bancă în lei” care reprezintă micșorarea disponibilităților existente în cont la bancă cu 1.800 lei, iar pe de altă parte, concomitent și cu aceeași sumă, o scădere de pasiv la elementul „Furnizori” care reprezintă micșorarea obligațiilor întreprinderii față de furnizorii săi.

Pentru înregistrarea acestei operații economice se utilizează conturile „Disponibil la bancă în lei” și „Furnizori”. Înregistrarea scăderii de activ de 1.800 lei se face în creditul contului de activ „Disponibil la bancă în lei”, adică în partea opusă celei în care s-au înregistrat existentul inițial și creșterile (debit), iar înregistrarea diminuării de pasiv tot în valoare de 1.800 lei se va face în debitul contului de pasiv „Furnizori”, adică în partea opusă celei în care s-au înregistrat existentul inițial și creșterile (credit). Debitarea și creditarea conturilor respective se operează în conturile deschise anterior.

Aceasta este și cea de a treia regulă de funcționare a conturilor, care se va enunța astfel: *conturile de activ se creditează cu micșorările sau ieșirile elementelor de activ, iar conturile de pasiv se debitează cu micșorările sau ieșirile elementelor de pasiv.*

După înregistrarea exemplelor de operații economice de mai sus, precum și a altor operații care ar mai putea avea loc în cursul lunii, se poate stabili soldul final ca diferență între totalul sumelor debitoare și creditoare. Acest sold va fi debitor pentru contul de activ „Conturi curente la bănci” și creditor pentru conturile de pasiv „Credite bancare pe termen scurt” și „Furnizori”. În activitatea practică, totalurile debitoare și creditoare pot fi și egale

ceea ce înseamnă că acele conturi nu prezintă sold final. De asemenea, totalul ieșirilor (micșorările) nu poate fi mai mare decât existentul inițial și creșterile (intrările) întrucât, în mod logic, nu se poate diminua mai mult decât există.

**Pe baza celor arătate se poate deduce cea de a patra regulă de funcționare a conturilor: conturile de activ au sold final debitor, sau nu prezintă sold (sunt soldate), iar conturile de pasiv au sold final creditor sau nu prezintă sold (sunt soldate).**

Dacă se grupează prin separarea regulilor de funcționare menționate pentru conturile de activ și pasiv, rezultă două reguli: regula de funcționare a conturilor de activ și regula de funcționare a conturilor de pasiv, astfel:

**Conturile de activ** încep să funcționeze prin a se debita și se debitează cu existentul inițial și creșterile (majorările, intrările) de activ și se creditează cu micșorările (diminuările, ieșirile) de activ, și în final prezintă sold debitor sau nu prezintă sold.

**Conturile de pasiv** încep să funcționeze prin creditare și se creditează cu existentul inițial și creșterile (majorările) de pasiv, se debitează cu micșorările (diminuările) de pasiv, iar în final au sold creditor sau nu prezintă sold.

Așa cum se poate vedea, conținutul economic diametral opus al conturilor de activ și de pasiv determină și caracterul opus al regulilor de funcționare.

Regulile de funcționare a conturilor se pot prezenta grafic sub forma următoare:

Schema regulilor de funcționare a conturilor

| Conturile de activ                              |                                | Conturile de pasiv    |                                                 |
|-------------------------------------------------|--------------------------------|-----------------------|-------------------------------------------------|
| Debit                                           | Credit                         | Debit                 | Credit                                          |
| Existent (sold) inițial<br>(prima înregistrare) | x x x                          | x x x                 | Existent (sold) inițial<br>(prima înregistrare) |
| Majorări (intrări)<br>de activ                  | Micșorări (ieșiri)<br>de activ | Micșorări<br>de pasiv | Majorări de pasiv                               |
|                                                 | Sold final debitor             | Sold final creditor   |                                                 |

Remarcă1: funcția conturilor de activ este exact **inversă** funcției conturilor de pasiv, consecință a opoziției categorice a conținutului economic al celor două tipuri de conturi.

Remarcă 2: studiul celor două procedee specifice ale metodei contabilității – bilanțul și contul, caracterizate prin structuri calitative bipolare relevă deosebirile dintre activ și debit (partea stângă a celor două procedee), respectiv pasiv și credit (partea dreaptă a acestora). Aceste deosebiri constau în următoarele:

- **activul** bilanțului reflectă totalitatea bunurilor economice existente la un moment dat în unitatea patrimonială, respectiv suma soldurilor finale debitoare ale conturilor de activ; **debitul** contului reflectă existența și creșterile unui singur element de activ în cazul conturilor de activ, respectiv micșorările unui singur element de pasiv, în cazul conturilor de pasiv;

- **pasivul** bilanțului reflectă totalitatea surselor de finanțare existente la un moment dat în unitatea patrimonială, respectiv suma soldurilor finale creditoare ale conturilor de pasiv; **creditul** contului reflectă existența și creșterile unui singur element de pasiv în cazul conturilor de pasiv, respectiv micșorările unui singur element de activ, în cazul conturilor de activ.

În activitatea practică există și conturi care au un comportament variabil în ceea ce privește soldul final. După soldul pe care îl prezintă la sfârșitul perioadelor de gestiune conturile pot fi de două feluri: conturi monofuncționale și conturi bifuncționale.

**Conturile monofuncționale** sunt acelea care la sfârșitul perioadelor de gestiune prezintă un singur fel de sold, debitor sau creditor, ceea ce înseamnă că funcționează numai după regula de funcționare a conturilor de activ, sau numai după regula de funcționare a conturilor de pasiv.

**Conturile bifuncționale** sunt cele care la sfârșitul perioadelor de gestiune prezintă fie sold debitor, fie sold creditor, ceea ce înseamnă că aceste conturi de activ, iar în anumite cazuri după regula conturilor de pasiv, încadrându-se în categoria conturilor de activ, sau de pasiv, în funcție de natura soldului pe care îl au în momentul respectiv.



01:40



## REZUMAT:

Contul este un procedeu specific al metodei contabilității care reflectă existența și mișcarea fiecărui element patrimonial, ca efect al modificărilor produse de operațiile economice ce au loc într-o perioadă de gestiune (exercițiu financiar).

Spre deosebire de bilanț care prezintă la un moment dat situația tuturor elementelor de activ și de pasiv ale unității, având ca sferă de cuprindere ansamblul patrimoniului, contul are ca sferă de cuprindere numai un element patrimonial, reflectând atât situația acestui element

la un moment dat cât și toate modificările acestuia datorită operațiunilor economice sau financiare derulate în cursul perioadei de gestiune.

Conturile îndeplinesc un complex de funcții integrate, între care, mai importante sunt: funcția economică, funcția statistică, funcția de înregistrare grupare, ordonare și sistematizare a informațiilor privind conținutul lor economic, funcția de control și funcția contabilă.

Modificările determinate de operațiile economice care sunt evidențiate cu ajutorul conturilor în mod distinct pentru fiecare element de activ și pasiv, nu pot avea loc decât în două sensuri: creșteri și micșorări. Contul a trebuit să îmbrace o formă care să permită înregistrarea separată a celor două feluri de modificări pentru a putea cunoaște și explica numărul de modificări, mărimea lor, cât și totalul pe fiecare sens de modificare. Forma bilaterală sau clasică a contului face posibilă cunoașterea separată a creșterilor cât și a micșorărilor

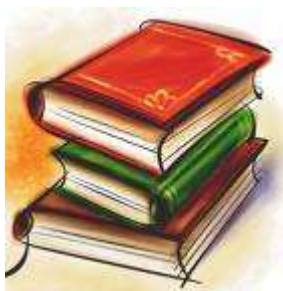
Elementele care formează structura contului sunt: titlul sau denumirea contului; debitul și creditul contului; rulajul contului; totalul sumelor; soldul contului; explicația operațiilor înregistrate în cont.

Prin regulile de funcționare a conturilor se stabilește precis modul de debitare și creditare a acestora, cu soldul inițial și cu modificările determinate de operațiile economice și financiare asupra elementelor pentru care se deschid conturile.

Conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita și se debitează cu existentul inițial și creșterile (majorările, intrările) de activ și se creditează cu micșorările (diminuările, ieșirile) de activ, și în final prezintă sold debitor sau nu prezintă sold.

Conturile de pasiv încep să funcționeze prin creditare și se creditează cu existentul inițial și creșterile (majorările) de pasiv, se debitează cu micșorările (diminuările) de pasiv, iar în final au sold creditor sau nu prezintă sold.

Așa cum se poate vedea, conținutul economic diametral opus al conturilor de activ și de pasiv determină și caracterul opus al regulilor de funcționare.



**EVALUARE**  
**Timp necesar: 40 min**



1. Definiți contul contabil.
2. Care este necesitatea și importanța contului?
3. Care sunt elementele care formează structura contului?
4. Care sunt funcțiile contului și în ce constau ele?.
5. Cum argumentați regulile de funcționare a conturilor?
6. Ce se înregistrează cu ajutorul contului?
7. Care este deosebirea dintre cont și bilanț?
8. Ce este sistemul conturilor?
9. Ce se înțelege prin debitarea și creditarea contului și care este diferența dintre totalul sumelor debitoare, respectiv creditoare și rulajul debitor, respectiv creditor?
10. De ce se fundamentează explicarea regulilor de funcționare a conturilor pornind de la bilanț?
11. Care sunt deosebirile dintre cele două părți ale bilanțului (A și P) și cele două părți ale contului (D și C)?

**BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ**

|                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-----------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Elena Ciucur,<br>Anca Bratu,<br>Mariana Gurau             | Bazele contabilității, Editura Universitatii, București, 2012                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Niculae Feleagă,<br>Ion Ionașcu                           | Tratat de contabilitate, vol. I, Editura Economică, București, 1998                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Ladislau Possler,<br>Gheorghe<br>Lambru, Bogdan<br>Lambru | Contabilitatea întreprinderii. Îndrumar practic actualizat și completat prin Reglementările contabile prevăzute de Directivele Europene a IV-a și a VII-a aprobate de OMFP nr.1752/2005 modificat și completat prin OMFP nr.2001/2006, OMFP nr.2374/2007, Ediția a IX-a, Editura fundației „Andrei Șaguna”, Constanța, 2008 |
| Kerwit D.<br>Larson, William<br>W. Pyle                   | Fundamental Accounting Principles – Statement of Cash Flows Edition, Eleventh Edition 1988, IRWIN Homewood, Illinois                                                                                                                                                                                                        |
| Mihai Ristea                                              | Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, București,                                                                                                                                                                                                                                                |

|                                         |                                                                                                                          |
|-----------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| coord.                                  | 2008                                                                                                                     |
| Iacob Petru<br>Pânte, Gheorghe<br>Bodea | Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene,<br>Ediția a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008 |
| XXX                                     | Legea Societăților Comerciale nr. 31/1990, revizuită și actualizată                                                      |
| XXX                                     | Legea Contabilității nr. 82/1991, revizuită și actualizată                                                               |
| XXX                                     | OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene                                                   |

## Unitatea de învățare 5. CONTUL SI DUBLA INREGISTRARE

După ce v-ați însușit procedeele și principiile metodei contabilității, ați făcut cunoștință cu bilanțul, ca procedeu al metodei contabilității, în unitatea anterioară v-ați familiarizat cu un alt procedeu specific metodei contabilității: contul contabil, unde au fost prezentate funcțiile, forma și structura contului precum și regulile de funcționare a contului. Pentru a dezvolta capacitățile specifice acestei unități, sunt indispensabile și cunoștințele dobândite în unitatea 1 referitoare la structura obiectului contabilității. Astfel, trebuie să puteți **să definiți contul, să prezentați necesitatea și importanța contului, să explicați funcțiile contului, să descrieți forma și structura contului.**

**Timp necesar: 80 minute**

După ce ați atins obiectivele recomandate la unitatea 4, veți putea să folosiți cunoștințele acumulate pentru a înțelege dubla înregistrare și corespondența conturilor, analiza contabilă a operațiilor economice și financiare în vedere reprezentării formulei contabile specifice oricărei operații.

- ✓ **să definiți dubla înregistrare;**
- ✓ **să exemplificați corespondența conturilor;**
- ✓ **să realizați analiza contabilă;**
- ✓ **să deduceți, pe baza analizei, formula contabilă.**

### 5.1 DUBLA ÎNREGISTRARE ȘI CORESPONDENȚA CONTURILOR

Din studiul modificărilor bilanțiere a rezultat că orice operație economică sau financiară influențează cel puțin două posturi: fie ambele de activ, fie ambele de pasiv, fie unul de activ și altul de pasiv, concomitent și cu aceeași sumă. Deoarece unui post de bilanț îi corespunde un cont, înseamnă că o operațiune economică sau financiară este reflectată în contabilitatea curentă în cel puțin două conturi, fie ambele de activ, fie ambele de pasiv, fie unul de activ și altul de pasiv.

Rezultă că orice operațiune economică sau financiară, producând o dublă modificare în bilanț, trebuie să se reflecte printr-o dublă înregistrare în conturi, simultan și cu aceeași sumă.



00:00

**Dubla înregistrare** reprezintă înregistrarea concomitentă și cu aceeași sumă a unei operațiuni economice sau financiare în două conturi, respectiv în debitul unui cont și în creditul celui alt cont.

Dubla înregistrare a operațiilor economice sau financiare în contabilitatea curentă determină legături între conturile existente într-un sistem coerent, realizând reflectarea integrală a transformărilor obiectului contabilității – poziția financiară.

Legătura reciprocă dintre debitul unui cont și creditul unui alt cont realizată prin dubla înregistrare a operațiilor economice și financiare poartă denumirea de **corespondența conturilor**, iar conturile între care se stabilește această legătură poartă denumirea de **conturi corespondente**.



Dubla înregistrare reprezintă:

.....  
.....



00:02



00:05

## 5.2 ANALIZA CONTABILĂ A OPERAȚIILOR ECONOMICE ȘI FINANCIARE. FORMULA ȘI ARTICOLUL CONTABIL

Analiza contabilă constă în cercetarea pe bază de documente a fiecărei operații economice și financiare în parte, prin descompunerea ei în elemente componente, în scopul stabilirii conturilor corespondente și a părții acestora - debit sau credit în care urmează a se înregistra operația economică, concomitent și cu aceeași sumă.

Analiza contabilă prezintă o importanță deosebită pentru munca practică de contabilitate, întrucât asigură înregistrarea operațiilor economice și financiare numai cu ajutorul acelor conturi care corespund conținutului lor economic. De aceea, orice operație economică sau financiară consemnată într-un document, înainte de înregistrarea ei în contabilitate, trebuie să fie supusă analizei contabile.

Efectuarea analizei contabile a operațiilor economice și financiare în vederea înregistrării lor în conturi, parcurg următoarele etape:

a) stabilirea naturii și conținutului operației supusă analizei, adică ce se înțelege prin operația în cauză, la ce se referă (încasare, plată, aprovizionare cu valori materiale, consum de valori materiale, obținere de produse finite, vânzare de produse finite, etc.);

b) precizarea modificărilor pe care le produce operația economică sau financiară în bilanț referitoare la: elementul de activ și/sau de pasiv care se modifică; sensul modificărilor în cauză (creșteri sau micșorări de activ/pasiv) la posturile modificate: conținutul economic al acestora (cresc disponibilitățile bănești ale întreprinderii la bancă, se micșorează numerarul

din casieria întreprinderii, scade valoarea stocului de materiale existente în magazia întreprinderii, scad obligațiile întreprinderii față de furnizori etc.);

c) stabilirea pe baza elementelor din bilanț modificate a conturilor corespondente în care urmează să se înregistreze operația economică sau financiară analizată;

d) aplicarea regulilor de funcționare a conturilor în vederea stabilirii părții conturilor corespondente - debit sau credit - în care urmează să se înregistreze operația analizată, adică stabilirea formulei contabile cu forma generală DEBIT = CREDIT.

Pentru a exemplifica modul cum se efectuează analiza contabilă a unei operații economice sau financiare, să presupunem că întreprinderea restituie un credit pe termen scurt primit de la bancă în sumă de 5.000 lei, din disponibilul existent în cont la bancă.

Parcurgând etapele analizei contabile a acestei operații economice rezultă următoarele:

a) natura operației economice este *restituirea unui credit pe termen scurt primit de la bancă*;

b) această operație economică produce modificări în ambele părți ale bilanțului și anume: *o scădere în activ la elementul „Conturi curente la bănci”* care reprezintă o micșorare a disponibilului existent în contul întreprinderii la bancă în sumă de 5.000 lei, și concomitent și cu aceeași sumă, *o micșorare în pasiv la elementul „Credite bancare pe termen scurt”* care reprezintă o micșorare a obligațiilor întreprinderii față de bancă privind creditele pe termen scurt acordate;

c) conturile corespondente în care urmează să se înregistreze operația economică analizată, vor fi deci, pentru micșorarea de activ, de la elementul „disponibil la bancă”, contul de activ „Conturi curente la bănci”, iar pentru micșorarea de pasiv de la elementul „obligațiilor față de bancă”, contul „Credite bancare pe termen scurt”. Astfel se stabilește corespondența între contul de activ „Conturi curente la bănci” și contul de pasiv „Credite bancare pe termen scurt”;

d) potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Conturi curente la bănci” fiind de activ și având de înregistrat o scădere de activ, *se va credita* cu 5.000 lei, iar contul „Credite bancare pe termen scurt” fiind de pasiv și având de înregistrat o scădere de pasiv, *se va debita* cu 5.000 lei.

De unde rezultă că, potrivit particularităților dublei înregistrări, se stabilește corespondența între debitul contului „Credite bancare pe termen scurt” și creditul contului „Conturi curente la bănci” care se concretizează în următoarea formulă contabilă:

$$\frac{\text{„Credite bancare pe termen scurt”}}{\text{---}} = \frac{\text{„Conturi curente la bănci”}}{\text{---}} \quad 5.000 \text{ lei}$$

Rezultă deci că *obiectivul analizei contabile a fiecărei operații economice sau financiare îl constituie stabilirea corectă, rațională, exactă, în mod științific a formulei contabile cu ajutorul căreia se reflectă operația respectivă în conturi.*

**Formula contabilă** este modalitatea de prezentare grafică a fiecărei operații economice sau financiare în conturile corespondente, pe baza dublei înregistrări sub formă de egalitate valorică.

Formula contabilă este compusă din următoarele părți: denumirea contului corespondent debitor, denumirea contului corespondent creditor și suma care face obiectul înregistrării. Legătura dintre primele două părți ale formulei contabile, respectiv dintre conturile corespondente care intervin, se face prin punerea semnului egalității (=), care arată interdependența și corelația reciprocă dintre ele, creată de înregistrarea în ambele conturi ale aceleiași operații economico-financiare; deci, stabilește o egalitate valorică între conturile corespondente, care permite așezarea față în față a acestora, unite prin semnul egalității (=).

În formula contabilă, contul care se debitează se așează în stânga semnului egalității, deoarece debitul este partea stângă a unui cont, iar contul care se creditează se așează în partea dreaptă a semnului egalității, deoarece creditul este partea dreaptă a unui cont.

Pentru reflectarea cronologică a operațiilor economico-financiare în conturi pe baza dublei înregistrări se utilizează articolul contabil. Articolul contabil se formează prin adăugarea la elementele formulei contabile a explicației descriptive a operației în cauză, adică a documentului justificativ care atestă îndeplinirea ei, precum și a datei.

De exemplu, articolul contabil pentru formula contabilă menționată se prezintă astfel:

**30 iunie 2008**

„Credite bancare pe termen scurt” = „Conturi curente la bănci” 5.000 lei

Restituit creditul bancar pe termen scurt conform Extrasului de cont Nr. ....



Ce reprezintă formula contabilă?

.....

Care sunt părțile componente ale formulei contabile?

.....



00:15



00:20

Înregistrarea operațiilor economico-financiare consemnate în documente în ordinea în care acestea au avut loc, sub formă de articole contabile poartă denumirea de înregistrare cronologică. În practică această înregistrare se realizează cu ajutorul documentului de contabilitate denumit Registrul-Jurnal, care se prezintă sub formă de fișe sau foi volante.

Operațiunea de trecere a formulei contabile pe documentele primare, poartă denumirea de **contarea documentelor**.

Operațiile economico-financiare, după ce au fost înregistrate în ordine cronologică în Registrul-Jurnal, sunt grupate pe conturi distincte după natura lor, și se înregistrează sistematic în documentul de contabilitate denumit registrul „Cartea-Mare”, care se prezintă sub formă de fișe deschise separat pentru fiecare cont al contabilității curente. La înregistrarea operațiilor economico-financiare în acest registru se folosește explicația contabilă.

De exemplu, pe baza înregistrării în ordine cronologică de mai sus, înregistrarea în ordine sistematică este următoarea:

| D Credite bancare pe termen scurt C |                       | D Conturi curente la bănci C |                          |
|-------------------------------------|-----------------------|------------------------------|--------------------------|
|                                     | 1 IV Sold inițial     |                              | 1 IV Sold inițial        |
|                                     | 30 VI Conturi curente |                              | 30 VI Credite bancare pe |
|                                     | la bănci 500.000      |                              | termen scurt 500.000     |

Înregistrările operațiilor economico-financiare, după sfera de cuprindere a informațiilor sunt de două feluri: sintetice și analitice.

**Înregistrările contabile sintetice** sunt acelea care se fac în conturile sintetice și se caracterizează prin aceea că se exprimă numai în etalon valoric.

**Înregistrările contabile analitice** sunt acelea care se fac în conturile analitice și se caracterizează prin aceea că alături de etalonul valoric se utilizează și etalonul natural.

Formulele contabile sunt de mai multe feluri, fapt pentru care se impune clasificarea acestora după mai multe criterii, astfel:

1. În funcție de numărul conturilor corespondente din care este formată formula contabilă, aceasta poate fi: formulă contabilă simplă și formulă contabilă compusă.

**Formula contabilă simplă** este aceea în care corespondența conturilor se stabilește între un singur cont debitor și un singur cont creditor și este specifică acelor operații economice și financiare care modifică concomitent numai două elemente patrimoniale din bilanț.

Un astfel de exemplu este formula contabilă prezentată anterior.

**Formula contabilă compusă** este aceea în care corespondența se stabilește între un singur cont debitor și mai multe conturi creditoare, sau între un singur cont creditor și mai multe conturi debitoare, și este specifică acelor operații economice și financiare care modifică concomitent mai mult de două elemente patrimoniale din bilanț.

Pentru a exemplifica modul în care se stabilește corespondența între mai mult de două conturi să presupunem că întreprinderea efectuează următoarele plăți din contul său disponibil de la bancă: furnizori pentru suma de 2.000 lei, impozit pe salarii pentru suma de 3.000 lei, Impozit pe profit 5.000 lei.

Efectuând analiza contabilă a acestei operații economice care modifică concomitent un element activ și trei elemente de pasiv se stabilește următoarea formulă contabilă compusă:

|                      |   |                            |                   |
|----------------------|---|----------------------------|-------------------|
| %                    | = | „Conturi curente la bănci” | <u>10.000 lei</u> |
| „Furnizori”          |   |                            | 2.000 lei         |
| „Impozit pe salarii” |   |                            | 3.000 lei         |
| „Impozit pe profit”  |   |                            | 5.000 lei         |

Semnul % reprezintă „următoarele”, adică se debitează conturile: „Furnizori”, „Impozit pe salarii”, „Impozit pe profit”.

Remarcă 1: sumele pot fi înscrise într-o singură coloană în dreapta (ca în exemplul de mai sus) sau în două coloane, astfel:

|           |                      |   |                  |                   |
|-----------|----------------------|---|------------------|-------------------|
| 2.000 lei | „Furnizori”          | = | „Conturi curente | <u>10.000 lei</u> |
| 3.000 lei | „Impozit pe salarii” |   | la bănci”        |                   |
| 5.000 lei | „Impozit pe profit”  |   |                  |                   |

Remarcă 2: formula contabilă poate fi scrisă în altă modalitate, eliminând semnul „=” și menținând pentru fiecare cont în parte operația de debitare sau creditare.

|                              |                  |
|------------------------------|------------------|
| D „Furnizori”                | 2.000 lei        |
| D „Impozit pe salarii”       | 3.000 lei        |
| D „Impozit pe profit”        | <u>5.000 lei</u> |
| C „Conturi curente la bănci” | 10.000 lei       |

Sunt admise formulele contabile compuse în care corespondența se stabilește între mai multe conturi debitoare și mai multe conturi creditoare.

Exemplu: întreprinderea se aprovizionează de la furnizori cu materii prime în valoare de 200.000 lei și semifabricate în valoare de 300.000 lei, pentru care decontarea se face parțial prin efecte de comerț, în valoare de 180.000 lei.

Operația economică este intrare de stocuri prin aprovizionare, care majorează elementele de activ – stocuri de materii prime și stocuri de semifabricate, și majorează elementele de pasiv – datorii comerciale față de furnizori (pe bază de factură) și datorii comerciale pe bază de efecte de comerț. Conturile corespondente sunt: conturi de activ: „Materii prime” și „Semifabricate” care se debitează cu creșterile de activ și conturile de pasiv „Furnizori” și „Efecte de plătit” care e creditează cu creșterile de pasiv. Formula contabilă compusă este următoarea:

|                    |                 |   |                    |                    |
|--------------------|-----------------|---|--------------------|--------------------|
| <u>500.000 lei</u> | %               | = | %                  | <u>500.000 lei</u> |
| 200.000 lei        | „Materii prime” |   | „Furnizori”        | 320.000 lei        |
| 300.000 lei        | „Semifabricate” |   | „Efecte de plătit” | 180.000 lei        |

Dezavantajul unui asemenea tip de formulă compusă constă în dificultatea recunoașterii directe a corespondenței punctuale între conturi pentru fiecare sumă.



Se majorează capitalul social prin incorporarea rezervelor în suma de 1.000 lei.  
Care este formula contabilă?

.....  
.....



00:40



00:45

2. În funcție de scopul pentru care se întocmesc, formulele contabile sunt de două feluri: de înregistrare curentă și stornare, după modul de înscriere a sumelor în conturile corespondente pot fi: în negru sau în roșu.

**Formulele contabile de înregistrare curentă** sunt acelea care se întocmesc pentru înregistrarea operațiilor economice care au loc în mod obișnuit, curent, și care au cea mai mare frecvență în practica de contabilitate. Caracteristica acestora constă în faptul că înscrierea sumelor se face în negru; sumele respective se adună între ele, atât în debitul, cât și în creditul contului.

**Formulele contabile de stornare** reprezintă o modalitate specifică a contabilității de corectare a unor erori săvârșite anterior cu ocazia înregistrării în conturi a sumelor din operații economice și financiare care au avut loc în activitatea întreprinderii. Necesitatea efectuării unor asemenea formule contabile decurge din faptul că în conturi nu se admit corectări de sume înregistrate greșit prin ștergerea sau tăierea lor și înscrierea apoi a sumelor corecte.

După modul de înscriere a sumei în formulele contabile de stornare, acestea pot fi de două feluri, și anume: formule contabile de stornare în negru și formule contabile de stornare în roșu.

**Stornarea în negru** constă în anularea unei formule contabile efectuate anterior greșit prin inversarea ei, înscriind suma tot în negru. Ulterior se întocmește formula contabilă corectă.

De exemplu: să presupunem că întreprinderea se aprovizionează cu materii prime de la furnizori în valoare de 450.000 lei. Formula contabilă de înregistrare a acestei operații s-a stabilit greșit astfel:

$$\text{a) } \frac{\text{„Materii prime”}}{\quad} = \frac{\text{„Creditori diverși”}}{\quad} \quad 100.000 \text{ lei}$$

În formă sistematică această înregistrare se reflectă astfel:

| D          | „MATERII PRIME” | C          | D          | „CREDITORI DIVERȘI” | C          |
|------------|-----------------|------------|------------|---------------------|------------|
| a)         | 10.000          | 10.000     | (b)        | 10.000              | a) 10.000  |
| RULAJ      | 10.000          | 10.000     | RULAJ      | 10.000              | 10.000     |
| TOTAL SUME |                 | 10.000     | TOTAL SUME |                     | 10.000     |
| 10.000     |                 | TOTAL SUME | 10.000     |                     | TOTAL SUME |

Se observă că formula contabilă întocmită este greșită, din care cauză se procedează la stornarea în negru, astfel:

$$\text{b) } \overline{\text{„Creditori diverși”}} = \overline{\text{„Materii prime”}} \quad 10.000 \text{ lei}$$

Se prezintă și această înregistrare în formă sistematică în conturile de mai sus, apoi se calculează soldurile conturilor din care rezultă că sumele înregistrate anterior au fost anulate.

După anularea înregistrării efectuate greșit, se procedează la întocmirea formulei contabile corecte, astfel:

$$\text{c) } \overline{\text{„Materii prime”}} = \overline{\text{„Furnizori”}} \quad 10.000 \text{ lei}$$

În formă sistematică această înregistrare se prezintă astfel:

| D  | „MATERII PRIME” | D | „FURNIZORI” |
|----|-----------------|---|-------------|
|    | C               |   | C           |
| c) | 10.000          |   | 10.000 c)   |

Înregistrare corectă

**Stornarea în roșu** constă în anularea unei formule contabile efectuate greșit, prin repetarea ei, dar cu suma înscrisă în roșu (sau în negru dar încadrată în chenar) și apoi întocmirea formulei contabile corecte în negru.

Pentru exemplificare se pornește de la aceeași formulă contabilă efectuată anterior greșit, la stornarea în roșu (punctul a), care se prezintă în formă sistematică, astfel:

| D     | „MATERII PRIME”                                      | C                        | D                                                    | „CREDITORI DIVERȘI” | C |
|-------|------------------------------------------------------|--------------------------|------------------------------------------------------|---------------------|---|
| a)    | 10.000                                               | Înregistrare greșită     | 10.000                                               | a)                  |   |
| d)    | <span style="border: 1px solid black;">10.000</span> | Înregistrare în stornare | <span style="border: 1px solid black;">10.000</span> | d)                  |   |
| RULAJ | 0                                                    |                          | 0                                                    | RULAJ               |   |
|       | 0                                                    | SOLD                     | SOLD                                                 | 0                   |   |

S-a corectat înregistrarea a), dar cu suma înscrisă în roșu (sau în negru dar încadrată în chenar), astfel:

$$d) \frac{\text{„Materii prime”}}{\quad} = \frac{\text{„Creditori diverși”}}{\quad} \boxed{10.000} \text{ lei}$$

Această formulă contabilă de stornare în roșu se reprezintă în formă sistematică în conturile deschise mai sus, iar pentru a constata dacă înregistrarea efectuată anterior greșit a fost anulată, se stabilește soldul conturilor care trebuie să fie zero.

În continuare, se procedează la întocmirea formulei contabile corecte, astfel:

$$e) \frac{\text{„Materii prime”}}{\quad} = \frac{\text{„Furnizori”}}{\quad} 10.000 \text{ lei}$$

Reprezentarea acestei formule contabile în formă sistematică se prezintă astfel:

| D  | „MATERII PRIME” | C | D | „FURNIZORI” | C  |
|----|-----------------|---|---|-------------|----|
| e) | 10.000          |   |   | 10.000      | e) |

Înregistrare corectă

Se remarcă faptul că prin ambele tipuri de formulă de stornare se ajunge la același sold final în conturi și deci se atinge scopul propus, de corectare a înregistrărilor contabile eronate. Stornarea în negru are însă dezavantajul față de stornarea în roșu că duce, pe de o parte la denaturarea rulajelor conturilor folosite pe care le mărește artificial cu sume care în realitate nu corespund unor operații economice, ci unor operații de corectare, așa cum este cazul conturilor „Materii prime” și „Creditori diverși”, care prezintă atât rulaj debitor, cât și rulaj creditor de 300.000 lei, deși în realitate rulajul lor este zero (se prezintă situația la stornarea în roșu), și pe de altă parte la stabilirea în anumite cazuri, a unor corespondențe ireale între conturi. Pentru aceste motive se recomandă folosirea stornării în roșu.



01:05



## REZUMAT:

O operațiune economică sau financiară influențează cel puțin două posturi: fie ambele de activ, fie ambele de pasiv, fie unul de activ și altul de pasiv, concomitent și cu aceeași sumă. Orice operațiune economică sau financiară, produce o dublă modificare în bilanț și trebuie să se reflecte printr-o dublă înregistrare în conturi, simultan și cu aceeași sumă.

**Dubla înregistrare** reprezintă înregistrarea concomitentă și cu aceeași sumă a unei operațiuni economice sau financiare în două conturi, respectiv în debitul unui cont și în creditul celui alt cont.

Legătura reciprocă dintre debitul unui cont și creditul unui alt cont realizată prin dubla înregistrare a operațiunilor economice și financiare poartă denumirea de **corespondența conturilor**, iar conturile între care se stabilește această legătură poartă denumirea de **conturi corespondente**.

Analiza contabilă constă în cercetarea pe bază de documente a fiecărei operații economice și financiare în parte, prin descompunerea ei în elemente componente, în scopul stabilirii conturilor corespondente și a părții acestora - debit sau credit în care urmează a se înregistra operația economică, concomitent și cu aceeași sumă.

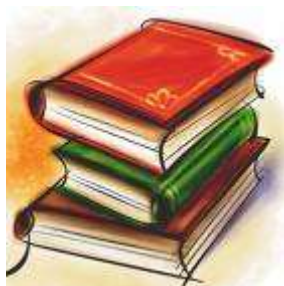
Efectuarea analizei contabile a operațiilor economice și financiare în vederea înregistrării lor în conturi, parcurg următoarele etape: stabilirea naturii și conținutului operației supusă analizei; precizarea modificărilor pe care le produce operația economică sau financiară în bilanț; stabilirea pe baza elementelor din bilanț modificate a conturilor corespondente în care urmează să se înregistreze operația economică sau financiară analizată; aplicarea regulilor de funcționare a conturilor și stabilirea formulei contabile.

**Formula contabilă** este modalitatea de prezentare grafică a fiecărei operații economice sau financiare în conturile corespondente, pe baza dublei înregistrări sub formă de egalitate valorică. Operațiunea de trecere a formulei contabile pe documentele primare, poartă denumirea de **contarea documentelor**.

Operațiile economico-financiare, după ce au fost înregistrate în ordine cronologică în Registrul-Jurnal, sunt grupate pe conturi distincte după natura lor, și se înregistrează sistematic în documentul de contabilitate denumit registrul „Cartea-Mare”.

În funcție de numărul conturilor corespondente din care este formată formula contabilă, aceasta poate fi: formulă contabilă simplă și formulă contabilă compusă.

În funcție de scopul pentru care se întocmesc, formulele contabile sunt de două feluri: de înregistrare curentă și stornare, după modul de înscriere a sumelor în conturile corespondente pot fi: în negru sau în roșu.



## EVALUARE

**Timp necesar: 40 min**



1. Ce este înregistrarea în ordine cronologică și în ce document de contabilitate se efectuează aceasta?
2. Ce este contarea?
3. Ce este înregistrarea în ordine sistematică și în ce document de contabilitate se efectuează aceasta?
4. Care sunt criteriile de clasificare a formulelor contabile?
5. Enumerați câteva exemple de conturi sintetice cu analiticele corespunzătoare lor.
6. Ce este contul și ce legătură are acesta cu Cartea Mare?
7. De ce sistemul de înregistrare a tranzacțiilor este numit al dublei înregistrări (al partidei duble)? Care este specificul său?
8. De ce regulile de funcționare a conturilor sunt identice pentru datorii și capitaluri proprii?
9. Care sunt etapele analizei contabile a unei tranzacții?
10. Care este relația dintre Registrul Jurnal și Cartea Mare?
11. Explicați următoarele noțiuni:
  - a) cont;
  - b) Registru Jurnal,
  - c) Cartea Mare;
  - d) jurnalizare;
  - e) sistematizare;
  - f) articol contabil.
12. Se poate renunța la Registrul Jurnal și să se înregistreze tranzacțiile direct în Cartea Mare? Argumentați răspunsul.
13. Să se demonstreze dubla înregistrare și corespondența conturilor pe baza următoarelor operații economico-financiare:
  - a) achiziționarea de la un furnizor a unui utilaj al cărui preț este de 200.000 lei;
  - b) plata, unei facturi scadente în sumă de 500.000 lei din disponibilul unității de la bancă;
  - c) încasarea sumei de 25.000 lei în numerar de la un debitor.
14. Să se analizeze și să se înregistreze în ordine cronologică și sistematică, precizând felul formulei contabile întocmite, următoarele operații economico-financiare:

- a) aprovizionarea cu materii prime de la furnizori, la preț de facturare este de 700.000 lei;
- b) încasarea prin bancă a sumei de 500.000 lei de la un client și a sumei de 200.000 lei de la un debitor;
- c) plata facturii RENEL în valoare de 1.000.000 lei;
- d) rambursarea unui credit bancar pe termen scurt de 3.000.000 lei;
- e) plata cu numerar a obligațiilor față de un creditor de 150.000 lei.

Raspunsuri:

13 a) 213 = 404 200.000 lei; b) 401 = 512 500.000 lei; c) 531 = 461 25.000 lei.

14 a) 301 = 401 700.000 lei; b) 512 = % 411 (500.000) si 461 (200.000) 700.000; c) 401 = 512 1.000.000 lei; 519 = 512 3.000.000 lei; e) 462 = 531 150.000 lei.

## BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

|                                                      |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Bernard Colasse                                      | Contabilitate Generală, Ediția a IV-a, traducere în limba română, Editura Moldova, Iași, 1995                                                                                                                                                                                                                               |
| Elena Ciucur, Anca Bratu, Mariana Gurau              | Bazele contabilității, Editura Universității, București, 2012                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Emil Horomnea și colectiv                            | Bazele contabilității, Editura SEDCOM Libris, Iași, 2007                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Oprea Călin, Mihai Ristea, Ilie Văduva, Horia Neamțu | Bazele contabilității, E.D.P., București, 2000                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Dumitru Rusu                                         | Bazele contabilității, E.D.P., București, 1980                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| C. G. Demetrescu                                     | Istoria contabilității, Editura Științifică, București, 1998                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Niculae Feleagă, Ion Ionașcu                         | Tratat de contabilitate, vol. I, Editura Economică, București, 1998                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Ladislau Possler, Gheorghe Lambru, Bogdan Lambru     | Contabilitatea întreprinderii. Îndrumar practic actualizat și completat prin Reglementările contabile prevăzute de Directivele Europene a IV-a și a VII-a aprobate de OMFP nr.1752/2005 modificat și completat prin OMFP nr.2001/2006, OMFP nr.2374/2007, Ediția a IX-a, Editura fundației „Andrei Șaguna”, Constanța, 2008 |

|                                   |                                                                                                                       |
|-----------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Mihai Ristea coord.               | Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, București, 2005                                     |
| Iacob Petru Pânte, Gheorghe Bodea | Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ediția a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008 |
| XXX                               | Legea Societăților Comerciale nr. 31/1990, revizuită și actualizată                                                   |
| XXX                               | Legea Contabilității nr. 82/1991, revizuită și actualizată                                                            |
| XXX                               | OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene                                                |

## Unitatea de învățare 6. DOCUMENTAȚIA - PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII. DOCUMENTELE DE EVIDENȚĂ

După ce ați atins obiectivele recomandate la unitatea 4, și ați folosit cunoștințele acumulate pentru a înțelege dubla înregistrare și corespondența conturilor, analiza contabilă a operațiilor economice și financiare în vederea reprezentării formulei contabile specifice oricărei operații sunteți capabili, după parcurgerea unității nr. 5 **să definiți dubla înregistrare, să exemplificați corespondența conturilor, să realizați analiza contabilă, să deduceți, pe baza analizei, formula contabilă.**

**Timp necesar: 110 minute**

Recomandăm studierea unităților în ordinea în care sunt numerotate. Astfel, puteți să faceți corelație între analiza operațiilor economico-financiare și implicit formula contabilă, și înregistrarea cronologică și sistematică pe care o veți studia în această unitate.

- ✓ să interpretați noțiunea de documente;
  - ✓ să explicați importanța documentelor contabile;
  - ✓ să clasificați documentele;
  - ✓ să verificați și să stabiliți eventualele erori de întocmire a documentelor și modul de corectare a acestora;
  - ✓ să explicați circuitul și modul de pastrare a documentelor;
- să definiți științific formele de contabilitate.

### 6.1 DOCUMENTAȚIA - PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

Orice operație economică și financiară referitoare la existența și mișcarea elementelor bilanțiere, pentru a putea fi înregistrate în conturi, trebuie consemnate mai întâi în documente care să ateste înfăptuirea ei. Este necesar acest lucru, deoarece înregistrarea operațiilor economice și financiare în conturi se face numai după ce acestea au avut loc, iar una din cerințele contabilității o constituie fundamentarea și justificarea tuturor datelor sale pe bază de documente. Documentația este strâns legată și precedată de observare. Observarea directă a fenomenelor și proceselor economice și consemnarea lor în documente este o condiție fără de care celelalte procedee ale metodei contabilității nu-și găsesc câmp de aplicare.

Culegerea și consemnarea informațiilor despre aceste fenomene și procese, sunt organizate după criterii precise, bine stabilite pe baze științifice și în funcție de necesitățile practice, ele constituind baza întregului sistem de evidență din entitățile economice.



00:00

Informațiile generate de obiectul contabilității, pentru a fi utilizate în procesul de conducere trebuie deci, consemnate în documente, numai așa primesc forma care să le permită vehicularea, prelucrarea, prezentarea, valorificarea și păstrarea lor ulterioară.

Culegerea și consemnarea în documente a informației contabile se poate face manual sau cu mijloace tehnice moderne. Culegerea și consemnarea manuală presupune completarea documentelor într-o formă numerică sau alfanumerică, în funcție de structura lor, utilizând instrumente de scris obișnuite.

În orice entitate economică, întocmirea documentelor pentru fiecare operație economică și financiară constituie o cerință majoră pentru cunoașterea și conducerea reală a activității, încât aceasta reclamă un control sever, nu numai asupra integrității și modului de gestionare a patrimoniului în totalitatea sa, sau a părților lor componente, dar și a fiecărei operații în parte.

Documentele prezintă o importanță deosebită pentru mersul normal al lucrărilor de contabilitate deoarece, cu ajutorul lor se asigură verificarea prealabilă a justeței și legalității operațiilor economice, controlul gestionar asupra mijloacelor materiale și bănești, respectarea disciplinei contractuale, contribuind prin acesta la întărirea responsabilității asupra administrației patrimoniului fiecărei întreprinderi. Totalitatea documentelor ca purtători materiali de informații constituie **documentația** unității patrimoniale.

Practic noțiunea de documentație cuprinde toate documentele care intervin de-a lungul întregului ciclu contabil, atât documentele primare cât și cele care constituie instrumente specifice metodei contabilității: jurnalul, contul, balanța de verificare, bilanțul.



00:10



Documentele justificative reprezintă .....



00:15

## 6.2 DOCUMENTELE DE EVIDENȚĂ

### 6.2.1 Noțiunea, importanța, conținutul și întocmirea documentelor

În efectuarea lucrărilor ei, contabilitatea respectă în mod obligatoriu două principii: „nicio operație economică sau financiară fără document” și „nicio înregistrare contabilă fără document”.

**Documentele** sunt acte scrise cuprinzând informații letrice și numerice, în etalon valoric, natural, sau de muncă, care se întocmesc la locul și în momentul desfășurării operațiilor economice, precum și a unor evenimente izvorâte din necesități organizatorice și

administrative, așa cum ar fi de exemplu actele necesare pentru angajarea și încadrarea personalului, contractele economice și altele.

Din structura sistemului de documente, **documentele de evidență** reprezintă unul din elementele componente ale metodei contabilității, în sensul că înregistrarea operațiilor economice și financiare în conturi se face numai după ce acestea au fost consemnate în documente adecvate.

Documentele de evidență reflectă toate operațiile legate de existența și mișcarea mijloacelor, proceselor și surselor economice în cadrul ciclului de exploatare din întreprinderi, relațiile de drepturi și obligații generate de aceste operații, precum și rezultatele obținute din activitatea desfășurată.

Conținutul documentelor de evidență este diferit în funcție de caracterul operațiilor economice înregistrate.

În orice caz, documentele de evidență conțin două feluri de elemente: elemente comune și elemente specifice. **Elementele comune** sunt, de regulă, imprimate. Acestea sunt: denumirea unității eminente și adresa sau compartimentul care l-a întocmit; data întocmirii documentului și efectuării operației; explicația operației; baza legală, dacă este cazul; datele cantitative și valorice; semnăturile persoanelor responsabile de întocmirea documentului. **Elementele specifice** sunt cele care diferă și care, se completează în funcție de natura operației economice sau financiare. Ele asigură explicarea, detalierea operațiilor consemnate.

Întocmirea și prelucrarea documentelor se poate face manual sau cu mijloace tehnice. Întocmirea documentelor și prelucrarea datelor cu mijloace tehnice prezintă avantaje față de prelucrarea manuală în ceea ce privește exactitatea și operativitatea datelor, precum și reducerea considerabilă a volumului muncii de rutină.



00: 25

### 6.2.2. Clasificarea, raționalizarea și tipizarea documentelor

În practica entităților economice sunt utilizate documente numeroase și variate în raport cu operațiile economice pe care le consemnează. În funcție de trăsăturile caracteristice ale acestora, documentele de evidență se clasifică după mai multe criterii, astfel:

a. În funcție de natura operațiilor pe care le reflectă, documentele se împart în:

- documente privind imobilizările corporale și necorporale: Bonul de mișcare a mijloacelor fixe, Proces-verbal de predare-primire, Proces-verbal de scoatere din funcțiune etc.;

- documente privind activele circulante materiale: Nota de recepție și constatare de diferențe, Bonul de predare-transfer, restituire, Bonul de consum, Fișa limită de consum etc.;

- documente privind disponibilitățile bănești: Chitanța, Dispoziția de plată-încasare, Proces-verbal de plăți etc.;

- documente privind salariile și alte drepturi cuvenite angajaților: Statul de salarii, Lista de avans chenzinal, Decontul de cheltuieli, Ordinul de deplasare etc.;

- documente privind vânzările: Factura, Dispoziția de livrare, Avizul de însoțire a mărfii.

b. După locul de întocmire, documentele se împart în documente interne și documente externe.

**Documentele interne** sunt acelea care se întocmesc în cadrul întreprinderii pentru operațiile economice și financiare referitoare la activitatea ei. Unele dintre aceste documente rămân în cadrul întreprinderii, ca de exemplu: Bonul de consum, Bonul de lucru etc. Alte documente interne circulă în afara întreprinderii, ca de exemplu: Facturile întocmite pentru produsele livrate, lucrările executate și serviciile prestate, Dispozițiile de plată, Ceurile.

**Documentele externe** sunt cele care s-au întocmit în alte întreprinderi sau instituții, dar care circulă în cadrul întreprinderii. Aceste documente reflectă relațiile întreprinderii cu terțe persoane fizice sau juridice, ca de exemplu: Factura primită de la furnizori, Extrasul de cont primit de la bancă etc.

c. După modul de întocmire, documentele de evidență pot fi documente primare și documente centralizatoare.

**Documentele primare** sunt cele care consemnează pentru prima dată operațiile economice sau financiare, de exemplu: Bonul de consum, Procesul-verbal de predare-primire etc.

**Documentele centralizatoare** cumulează și grupează datele din documentele primare, care cuprind operații de același fel, de exemplu: Centralizatorul consumurilor de materiale, Centralizatorul vânzărilor etc.

d. După caracterul și funcția pe care o îndeplinesc, documentele de evidență se împart în: documente de dispoziție, documente de execuție sau justificative și documente mixte.

**Documentele de dispoziție** sunt acelea prin care se transmite ordinul de a se executa o operație economică, precum și indicațiile necesare efectuării ei. Asemenea documente pot fi: Comanda, Dispoziția de plată etc.

**Documente de execuție sau justificative** sunt acelea prin care se face dovada executării operației consemnate. Spre deosebire de precedentele, acestea stau la baza înregistrării operațiilor în conturi. Asemenea documente pot fi: Chitanță, Bonul de consum, Procesul-verbal de recepție etc.

**Documentele mixte** sunt acele documente care reunesc însușirile documentelor de dispoziție și a celor de execuție. De exemplu: Fișa limită de consum, Dispoziția de livrare-aviz de expediere etc.

e. După sfera de aplicare, documentele de evidență se grupează în: documente de uz general și documente specifice.

**Documentele de uz general** se utilizează în toate ramurile de activitate, ca de exemplu: Chitanța, Factura, Statul de salarii etc.

**Documentele specifice** sunt acelea care se utilizează numai în anumite ramuri, ca de exemplu: Actul de fătare, Fișa consumului de furaje, în agricultură, sau Contractul de antrepriză, în construcții.

f. Documentele contabile în funcție de modul de întocmire și de rolul pe care îl au în cadrul sistemului informațional contabil se împart în: documente justificative, registre contabile și documente de sinteză și raportare.

- **Documentele justificative** sau documentele primare sunt acelea care se întocmesc la locul și în momentul producerii operațiilor. Ele constituie piesele de bază ale contabilității. Prin semnarea lor de către persoanele care le-au întocmit, verificat și înregistrat, ele asigură certitudinea, realitatea desfășurării operațiilor consemnate.

- **Registrele contabile** sau documentele de evidență contabilă sunt acelea în care se înregistrează și păstrează datele în structura proprie contului. Registrele contabile reprezintă documente prin care se realizează înregistrarea cronologică și sistematică a operațiilor economice și financiare derulate în activitatea entităților economice.

Principalele registre prevăzute de Legea contabilității sunt: registrul-jurnal, registrul cartea-mare și registrul inventar.

**Registrul-jurnal** este un document contabil obligatoriu, în cadrul căruia se realizează înregistrarea operațiilor economico-financiare în ordinea efectuării lor în timp, asigurând cunoașterea mișcării valorice (rulajului) a operațiunilor din perioada analizată. Înregistrările din registrul-jurnal reprezintă justificarea transpunerii lor în contabilitatea sistematică.

Forma registrului-jurnal este următoarea:

| Nr.<br>înreg. | Data<br>înreg. | Documentul  |     |      | Explicația               | Simbol<br>cont |      | Sume    |         |
|---------------|----------------|-------------|-----|------|--------------------------|----------------|------|---------|---------|
|               |                | Fel         | Nr. | Data |                          | D              | C    | D       | C       |
| 1             | 5 I            | Factură     | 213 | 3 I  | Furnizorul<br>Dorobanțul | 301*           | 401* | 200.000 | 200.000 |
| 2             | 6 I            | Extras cont | 815 | 5 I  | Împrumut<br>BCR          | 512*           | 162* | 700.000 | 700.000 |
| .             | .              | .           |     |      |                          |                |      |         |         |
| .             | .              | .           |     |      |                          |                |      |         |         |
| .             | .              | .           |     |      |                          |                |      |         |         |

\* 301 Materii prime

401 Furnizori

512 Conturi curente la bănci

162 Credite bancare pe termen lung și mediu

Se utilizează două categorii de registre-jurnal: registrul general și registre auxiliare. Formele registrelor auxiliare sunt: jurnalul aprovizionărilor, jurnalul vânzărilor, jurnalul pentru încasări și plăți și jurnalul pentru operațiuni diverse. Registrul general caracterizează înregistrările din registrele auxiliare.

Registrele pentru **evidență sistematică** servesc la înregistrarea și gruparea operațiilor economice și financiare în raport cu natura lor, iar în cadrul fiecărei grupări, în ordinea succesiunii lor în timp și în sensul modificării contului. Formularele folosite în acest scop sunt denumite **cartea mare** și au mai multe forme.

Mai des utilizate sunt:

a) Sub formă de fișă de cont fără dezvoltarea pe conturi corespondente a rulajului debitor sau creditor.

#### FIȘĂ DE CONT PENTRU OPERAȚII DIVERSE

| Contul |            |     |            |                          | Simbol cont |        | Pag. |
|--------|------------|-----|------------|--------------------------|-------------|--------|------|
| Data   | Documentul |     | EXPLICAȚIA | Simbol cont corespondent | Debit       | Credit | Sold |
|        | Felul      | Nr. |            |                          |             |        |      |

b) Sub formă de fișe sintetice șah sau pe conturi corespondente:

#### FIȘĂ SINTETICĂ ȘAH

| Contul         |                |      |                       | Credit | Pag. |
|----------------|----------------|------|-----------------------|--------|------|
|                |                |      |                       | Debit  |      |
| Nr. din jurnal | Data operației | SUMA | Conturi corespondente |        |      |
|                |                |      |                       |        |      |
|                |                |      |                       |        |      |

c) În măsura în care documentele justificative se înscriu în ordinea cronologică, fișa sintetică șah poate avea forma unui jurnal care este destinat numai pentru creditul conturilor. Din această cauză, la sfârșitul fiecărei luni, pe baza centralizării și grupării datelor din jurnal se completează pentru rulajele și soldul conturilor sintetice la nivelul unui an de gestiune în Cartea-Mare.

### CARTEA-MARE

| Contul |                          |  |  |  |  |                        |                            |         |          |
|--------|--------------------------|--|--|--|--|------------------------|----------------------------|---------|----------|
| Luna   | Conturi<br>corespondente |  |  |  |  | Total rulaj<br>debitor | Total<br>rulaj<br>creditor | SOLD    |          |
|        |                          |  |  |  |  | la 1 I 200...          |                            | Debitor | Creditor |
|        |                          |  |  |  |  |                        |                            |         |          |
| lan    |                          |  |  |  |  |                        |                            |         |          |
| feb    |                          |  |  |  |  |                        |                            |         |          |
| dec    |                          |  |  |  |  |                        |                            |         |          |

d) Registrele pentru evidență contabilă, în care operațiile sunt înregistrate simultan atât în ordine cronologică cât și sistematizat pe genuri de operații de aceeași natură, acestea sunt folosite în unitățile economice sau bugetare cu un volum mic de operații ce folosesc forma de Jurnal-Carte mare.

### JURNAL-CARTE MARE

| JURNAL      |                       | CARTEA MARE   |   |           |   |            |   |
|-------------|-----------------------|---------------|---|-----------|---|------------|---|
| Nr.<br>rând | Articol contabil      | Materii prime |   | Furnizori |   | TVA deduc. |   |
|             |                       | D             | C | D         | C | D          | C |
| 1           | 1.01.2000 SOLD ÎNȚIAL |               |   |           |   |            |   |

|   |                          |         |  |  |         |         |  |
|---|--------------------------|---------|--|--|---------|---------|--|
| 2 | 15.01.2000               |         |  |  |         |         |  |
|   | % = 401 - <u>119.000</u> |         |  |  | 119.000 |         |  |
|   | 301 - 100.000            | 100.000 |  |  |         |         |  |
|   | 4426 - 19.000            |         |  |  |         | 119.000 |  |

**Registrul inventar** este un document contabil obligatoriu în care se înregistrează grupat, toate elementele inventariate de unitate potrivit reglementărilor în vigoare.

La sfârșitul fiecărui an, după aprobarea *Situațiilor financiare*, în prima parte a acestui registru se înscriu elementele de inventar după natura lor, pentru a putea justifica conținutul fiecărui post din bilanțul contabil.

### REGISTRUL-INVENTAR

| Nr.<br>Crt. | Obiectul<br>inventarierii | Data<br>inventarierii | Valoarea  |         | Diferențe<br>necompensate |   |
|-------------|---------------------------|-----------------------|-----------|---------|---------------------------|---|
|             |                           |                       | Scriptică | Faptică | +                         | - |
|             |                           |                       |           |         |                           |   |

• **Documentele contabile de sinteză sau situațiile financiare** realizează centralizarea și sintetizarea datelor contabile într-un sistem de indicatori economico-financiar care caracterizează poziția financiară și rezultatele obținute.

În sistemul de contabilitate românesc ele se compun din:

- bilanțul contabil,
- contul de profit și pierdere,
- situația modificării capitalului propriu,
- situația fluxurilor de numerar și
- note explicative .

Documentele de evidență sunt proiectate în strânsă concordanță cu conținutul operațiilor pentru care sunt concepute, urmărindu-se în același timp să fie clare, să redea în formă simplă fenomenele complexe care se produc în cadrul întreprinderii, cu cheltuieli și volum de muncă minime.

În țara noastră a fost elaborat un sistem rațional de organizare a documentelor financiar-contabile<sup>7</sup> ce cuprinde modelele documentelor financiar-contabile precum și Normele metodologice de întocmire și utilizare a acestora.

Documentele conținute sunt însoțite de instrucțiuni precise privind forma, conținutul, structura, întocmirea și folosirea obligatorie a documentelor.

**Raționalizarea și tipizarea documentelor** este acțiunea prin care se urmărește stabilirea unor tipuri unitare de documente (ca mărime, conținut, format și destinație) pentru operații de același fel, obligatorii pentru toate întreprinderile de același tip.

Prin această acțiune se urmărește: eliminarea paralelismelor, întocmirea și circulația acestora, cuprinderea în conținutul lor a indicatorilor strict necesari pentru informare, proiectarea unor documente care să corespundă necesităților de prelucrare cu echipamente tehnice, satisfacerea cerințelor de informare a tuturor formelor de existență.



00:50



Documentele contabile obligatorii sunt:

.....

înregistrarea cronologică reprezintă înregistrarea în

.....

înregistrarea sistematică reprezintă înregistrarea în

.....



00:60

Verificarea documentelor de evidență este operația premergătoare înregistrării operațiilor economice și financiare în conturi și constă în controlul respectării condițiilor de formă și de fond pe care acestea trebuie să le îndeplinească. Aceasta se face în scopul evitării neregulilor și abuzurilor și totodată pentru reflectarea în contabilitate a realității.

Verificarea documentelor este de două feluri: verificare de formă și verificare de fond.

**Verificarea din punctul de vedere al formei** se referă la folosirea modelului de document corespunzător naturii operației consemnate; completarea tuturor elementelor cerute de documente; existența semnăturilor persoanelor responsabile de întocmirea documentelor și de efectuare a calculelor, iar pentru cele întocmite în mai multe exemplare, existența aceluiași număr de ordine pe fiecare exemplar.

<sup>7</sup> ORDIN Nr. 3512 din 27 noiembrie 2008 privind documentele financiar-contabile și anexele nr. 1 și 4 (au fost publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 870 din 23 decembrie 2008)

Documentele de evidență sunt supuse apoi unei verificări a exactității datelor cifrice înscrise, preluarea exactă a cantităților și prețurilor, precum și corectitudinea calculelor efectuate.

**Verificarea de fond** a documentelor, implică o răspundere deosebită și ea vizează: legalitatea, necesitatea, realitatea, oportunitatea și economicitatea operațiilor consemnate.

**Legalitatea** operației se apreciază prin raportarea ei la actele normative care reglementează genul respectiv de operații (legi, decrete, instrucțiuni etc.).

**Necesitatea** operației presupune raportarea operației la cerințele activității întreprinderii, deoarece nu orice operație care este legală este și necesară întreprinderii.

**Realitatea** datelor înregistrate se face prin controlul reciproc al acestora, pentru a se stabili cu certitudine executarea operației (de exemplu: bonul de predare-produse se confruntă cu bonurile de lucru, pentru cantitățile de produse obținute).

**Economicitatea** operației are în vedere faptul că ea trebuie să se realizeze cu cheltuieli minime. De exemplu, pentru efectuarea unei reparații la clădiri presupune efectuarea acestora în sezonul cald, care influențează atât calitatea lucrărilor cât și costul acestora.

În general, verificarea documentelor se efectuează de alte persoane decât cele care le-au întocmit sau prelucrat. Documentele care, în urma verificării, se constată că nu corespund cerințelor, se înapoiază compartimentelor de unde provin pentru a fi corectate sau completate.

**Corectarea** erorilor din documente se efectuează cu respectarea unor reguli care să permită recunoașterea momentului când s-a produs greșeala (la întocmire sau la prelucrare), să se aducă la cunoștința celor care au întocmit documentul; corectarea să se facă prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greșite și apoi înscrisura corectă; datele corecte să fie certificate prin semnăturile persoanelor care au întocmit documentul sau a corectorului când eroarea s-a constatat la prelucrare.

**Documentele referitoare la mijloacele bănești** (chitanța, cecul etc.), greșit întocmite, nu se pot corecta; ele se anulează și rămân în carnetele respective, fără a fi detașate.



În factura completată la vânzarea mărfurilor s-a greșit denumirea produsului.  
Cum se corectează? .....

.....

Un angajat al unei entități a pierdut o chitanță. Cum trebuie să procedeze?

.....

.....



01:05



01:15

#### 6.2.4. Circuitul și păstrarea documentelor

Pentru a-și îndeplini funcțiile de sursă de date pentru înregistrarea operațiilor economice și financiare în conturi, de exercitare a controlului economico-financiar și de informare operativă a organelor de conducere, documentele de evidență, din momentul întocmirii sau primirii și până în momentul arhivării lor, trebuie să parcurgă un drum cât mai scurt. În acest sens documentele trebuie să parcurgă un traseu bine stabilit, într-o anumită ordine de succesiune, cu opriri și staționări la un număr redus de verigi, respectiv numai acolo unde este necesară completarea, semnarea, verificarea, corectarea și înregistrarea lor.

În cadrul entităților economice, pentru raționalizarea circulației documentelor, se întocmește un grafic care cuprinde: documentele care trebuie întocmite în cadrul fiecărui compartiment, persoanele care le întocmesc, termenele de executare și compartimentele la care se trimit.

Drumul parcurs de documentele de evidență variază de la o întreprindere la alta, în funcție de dimensiunea și structura organizatorică, de natura operațiilor consemnate, de mijloacele folosite pentru executarea lucrărilor de contabilitate și calculație.

După înregistrarea lor în conturi, documentele de evidență ajung la punctul final al circulației - clasarea și arhivarea.

**Clasarea** este operația de așezare a documentelor într-o ordine stabilită în scopul păstrării și al găsirii lor cu ușurință atunci când este necesar.

În practică, pentru clasarea documentelor se folosesc mai multe criterii:

- criteriul privind **natura operațiilor economice**, după care documentele se grupează în dosare separate pentru imobilizări, active circulante materiale, operații bănești etc.;
- criteriul **cronologic**, după care documentele se grupează în ordinea datei întocmirii sau înregistrării lor;
- criteriul **alfabetic** potrivit căruia documentele se așează după denumirea unităților la care se referă;
- criteriul **geografic**, conform căruia documentele se clasează după localitatea în care se găsesc corespondenții.

**Păstrarea documentelor** în cursul exercițiului financiar se realizează în **arhiva curentă** care se organizează în cadrul principalelor sectoare și servicii din cadrul întreprinderii. Documentele de casă și unele documente contabile, cum sunt fișele de cont, balanțele de verificare, Situațiile financiare, se păstrează în spații special amenajate. După expirarea exercițiului financiar și aprobarea Situațiilor financiare, documentele se predau la arhiva generală a întreprinderii. Din **arhiva generală**, documentele nu se scot decât cu

aprobarea persoanelor competente, la cererea instanțelor judecătorești și a organelor de control.

Termenele de păstrare a documentelor sunt diferite în funcție de natura, destinația și categoria din care fac parte. Documentele specifice unor ramuri au termeni de păstrare stabilite prin instrucțiuni departamentale, de ramură, iar cele comune tuturor ramurilor economice au termene stabilite de Direcția generală a arhivelor statului.

În mod concret:

- documentele financiar-contabile se păstrează timp de 5 ani, cu începere de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite.
- documentele financiar-contabile care atestă proveniența unor bunuri cu durată de viață mai mare de 10 ani se păstrează, de regulă, pe o perioadă de timp mai mare, respectiv pe perioada de utilizare a bunurilor.
- statele de salarii care se păstrează timp de 50 de ani.
- Registrul-jurnal, Registrul-inventar și Registrul Cartea mare se păstrează în unitate timp de 10 ani de la data încheierii exercițiului financiar în cursul căruia au fost întocmite

Mai menționăm că, în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile, se vor lua măsuri de reconstruire a acestora în termen maxim de 30 de zile de la constatare.



01:25



## REZUMAT:

Orice operație economică și financiară referitoare la existența și mișcarea elementelor patrimoniale ale întreprinderii, pentru a putea fi înregistrate în conturi, trebuie consemnate mai întâi în documente care să ateste înfăptuirea ei. Informațiile generate de obiectul contabilității, pentru a fi utilizate în procesul de conducere trebuie consemnate în documente, numai așa primesc forma care să le permită vehicularea, prelucrarea, prezentarea, valorificarea și păstrarea lor ulterioară.

În efectuarea lucrărilor ei, contabilitatea respectă în mod obligatoriu două principii: „nici o operație economică sau financiară fără document” și „nici o înregistrare contabilă fără document”.

**Documentele** sunt acte scrise cuprinzând informații letrice și numerice, în etalon valoric, natural, sau de muncă, care se întocmesc la locul și în momentul înfăptuirii operațiilor economice, precum și a unor evenimente izvorâte din necesități organizatorice și administrative, așa cum ar fi de exemplu actele necesare pentru angajarea și încadrarea personalului, contractele economice și altele.

**Registrele contabile** sau documentele de evidență contabilă sunt acelea în care se înregistrează și păstrează datele în structura proprie contului. Registrele contabile reprezintă documente prin care se realizează înregistrarea cronologică și sistematică a operațiilor economice și financiare derulate în activitatea unității patrimoniale.

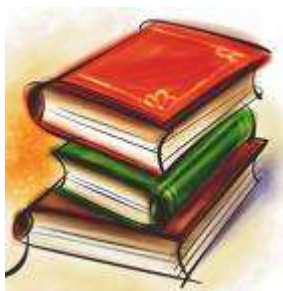
Principalele registre prevăzute de Legea contabilității sunt: registrul-jurnal, registrul cartea-mare și registrul inventar.

Verificarea documentelor de evidență se face în scopul evitării neregulilor și abuzurilor și totodată pentru reflectarea în contabilitate a realității.

După înregistrarea lor în conturi, documentele de evidență ajung la punctul final al circulației - clasarea și arhivarea. De la apariția datelor contabile până la prezentarea lor finală ca indicatori economici, acestea parcurg mai multe etape de prelucrare.

Esența etapelor de prelucrare constă în: deschiderea conturilor, întocmirea documentelor justificative; prelucrarea documentelor și înregistrarea lor în conturi; calculația costurilor, veniturilor și rezultatelor; verificarea exactității datelor înregistrate; întocmirea bilanțului contabil.

Toate aceste etape operaționale, formează **ciclul contabil de prelucrare a datelor**.



**EVALUARE**  
**Timp necesar: 30 min**



- Ce înțelegeți prin documentație?
- Care este importanța documentelor de evidență?
- Care este conținutul documentelor?
- Cum se clasifică documentele?
- Cum se corectează erorile din documentele contabile?
- Cum se pastrează documentele? Pentru cât timp trebuie păstrate?
- Care sunt documentele contabile obligatorii?
- Înregistrarea cronologică se face cu ajutorul:
  - a) Registrului jurnal;
  - b) Registrului inventar;
  - c) Registrului Cartea mare.
- Înregistrarea sistematică se face cu ajutorul :
  - a) Registrului jurnal;
  - b) Registrului inventar;
  - c) Registrului de casă;
  - d) Registrului Cartea mare.

Raspunsuri: 8 –a; 9 –d.

**BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ**

|                                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-----------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dumitru Mățiș și colectiv                                 | Bazele contabilității. Aspecte teoretice și practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005                                                                                                                                                                                                                                 |
| Elena Ciucur,<br>Anca Bratu,<br>Octavian Bojian           | Bazele contabilității, Editura ROLCRIS, București, 2008                                                                                                                                                                                                                                                                     |
| Emil Horomnea și colectiv                                 | Bazele contabilității, Editura SEDCOM Libris, Iași, 2007                                                                                                                                                                                                                                                                    |
| Ladislau Possler,<br>Gheorghe<br>Lambru, Bogdan<br>Lambru | Contabilitatea întreprinderii. Îndrumar practic actualizat și completat prin Reglementările contabile prevăzute de Directivele Europene a IV-a și a VII-a aprobate de OMFP nr.1752/2005 modificat și completat prin OMFP nr.2001/2006, OMFP nr.2374/2007, Ediția a IX-a, Editura fundației „Andrei Șaguna”, Constanța, 2008 |

|                                         |                                                                                                                       |
|-----------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Mihai Ristea<br>coord.                  | Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, București, 2005                                     |
| Iacob Petru<br>Pânte, Gheorghe<br>Bodea | Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ediția a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008 |
| XXX                                     | Legea Societăților Comerciale nr. 31/1990, revizuită și actualizată                                                   |
| XXX                                     | Legea Contabilității nr. 82/1991, revizuită și actualizată                                                            |
| XXX                                     | OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene                                                |

## Unitatea de învățare 7 EVALUAREA CA PROCEDEU AL METODEI CONTABILITĂȚII

Respectând recomandarea de a studia unitățile în ordinea în care sunt numerotate, puteți să faceți corelație între analiza operațiilor economico-financiare și implicit formula contabilă, și înregistrarea cronologică și sistematică pe care ați studiat-o într-una dintre unitățile precedente, și documentele care stau la baza operațiilor economico-financiare. Puteți să înțelegeți **noțiunea de documente**, să **explicați importanța documentelor contabile**, să **clasificați documentele**, să **verificați și să stabiliți eventualele erori de întocmire a documentelor și modul de corectare a acestora**, să **explicați circuitul și modul de păstrare a documentelor**, să **definiți științific formele de contabilitate**.

Unitatea curentă are ca obiectiv prezentarea regulilor generale de evaluare, știut fiind faptul că evaluarea, alături de recunoaștere reprezintă etape fundamentale în contabilitate, cărora trebuie să le acordăm o maximă atenție.

**Timp necesar: 60minute**

**Studiind unitatea, veți fi capabili:**

- ✓ **să definiți principiile evaluării;**
- ✓ **să enumerați criteriile de evaluare;**
- ✓ **să stabiliți baza de evaluare a elementelor patrimoniale;**
- ✓ **să explicați formele de evaluare folosite în contabilitate;**
- ✓ **să definiți reevaluarea.**

### 7.1 DEFINIREA ȘI IMPORTANȚA EVALUĂRII

Evaluarea este procedeul metodei contabilității care asigură exprimarea valorică a activelor, capitalurilor proprii și datoriilor.

Ca procedeu al metodei contabilității, evaluarea reprezintă cuantificarea și măsurarea, în expresie bănească, a mărimii elementelor: active, pasive, cheltuieli, venituri și rezultate financiare, precum și a operațiilor economice și financiare care produc modificări în poziția financiară a unei entități economice.



00:00

Evaluarea este condiția procesului ascendent de cunoaștere a obiectului contabilității prin intervenția, și cu utilizarea și a celorlalte instrumente și procedee ale metodei contabilității. Toate procedeele metodei contabilității se bazează și se împletesc cu evaluarea. Calcularea indicatorilor economici și financiari ca expresie concentrată și rezultat al funcției de informare a contabilității presupune exprimarea bănească, deci evaluarea.

De asemenea, evaluarea este prezentă în aplicarea unor procedee moderne de calculație a costurilor, în aplicarea procedeele verificării și controlului prin intermediul bilanțelor de verificare, a inventarierilor, la generalizarea informațiilor contabile prin bilanț și verificarea echilibrului dintre activ și pasiv.

## 7.2 PRINCIPIILE EVALUĂRII

Principiile contabile sunt elemente de natură conceptuală pe baza cărora se elaborează normele contabile privind producerea informațiilor referitoare la evoluția situației financiare și stabilirea rezultatului. Normele contabile sunt reguli de evaluare, înregistrare, clasificare și prezentare a informațiilor.

Principiile metodei contabilității se subordonează obiectivului fundamental - imaginea fidelă - a activelor, capitalurilor proprii, datoriilor, situației financiare și a rezultatului unității patrimoniale.

Elementele prezentate în situațiile financiare anuale se evaluează în conformitate cu principiile contabile generale prevăzute de reglementările contabile, conform contabilității de angajamente. Astfel, efectele tranzacțiilor și ale altor evenimente sunt recunoscute atunci când tranzacțiile și evenimentele se produc (și nu pe măsură ce numerarul sau echivalentul său este încasat sau plătit) și sunt înregistrate în contabilitate și raportate în situațiile financiare ale perioadelor aferente.

Principiile contabile definite de reglementările contabile sunt următoarele:

(1) **Principiul continuității activității.** Trebuie să se prezume că entitatea își desfășoară activitatea pe baza principiului continuității activității.

Acest principiu presupune că entitatea își continuă în mod normal funcționarea, fără a intra în stare de lichidare sau reducere semnificativă a activității.

(2) **Principiul permanenței metodelor.** Metodele de evaluare și politicile contabile, în general, trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.

Modificările de politici contabile pot fi determinate de:

a) inițiativa entității, caz în care modificarea trebuie justificată în notele explicative la situațiile financiare anuale;

b) o decizie a unei autoritati competente si care se impune entitatii (modificare de reglementare), caz in care modificarea nu trebuie justificata in notele explicative, ci doar mentionata in acestea.

(3) **Principiul prudentei.** La intocmirea situatiilor financiare anuale, evaluarea trebuie facuta pe o baza prudenta si, in special:

- a) in contul de profit si pierdere poate fi inclus numai profitul realizat la data bilantului;
- b) trebuie sa se tina cont de toate datoriile aparute in cursul exercitiului financiar curent sau al unui exercitiu precedent, chiar daca acestea devin evidente numai intre data bilantului si data intocmirii acestuia;
- c) trebuie sa se tina cont de toate datoriile previzibile si pierderile potentiale aparute in cursul exercitiului financiar curent sau al unui exercitiu financiar precedent, chiar daca acestea devin evidente numai intre data bilantului si data intocmirii acestuia. In acest scop sunt avute in vedere si eventualele provizioane, precum si datoriile rezultate din clauze contractuale;
- d) trebuie sa se tina cont de toate deprecierile, indiferent daca rezultatul exercitiului financiar este pierdere sau profit. Inregistrarea ajustarilor pentru depreciere sau pierdere de valoare se efectueaza pe seama conturilor de cheltuieli, indiferent de impactul acestora asupra contului de profit si pierdere.

(4) **Principiul independentei exercitiului.** Trebuie sa se tina cont de veniturile si cheltuielile aferente exercitiului financiar, indiferent de data incasarii veniturilor sau data platii cheltuielilor.

(5) **Principiul evaluarii separate a elementelor de active si de datorii.** Conform acestui principiu, componentele elementelor de active si de datorii trebuie evaluate separat.

(6) **Principiul intangibilitatii.** Bilantul de deschidere pentru fiecare exercitiu financiar trebuie sa corespunda cu bilantul de inchidere al exercitiului financiar precedent.

(7) **Principiul necompensarii.** Orice compensare intre elementele de active si datorii sau intre elementele de venituri si cheltuieli este interzisa.

Toate creantele si datoriile trebuie inregistrate distinct in contabilitate, pe baza de documente justificative. Eventualele compensari intre creante si datorii fata de aceeasi entitate efectuate cu respectarea prevederilor legale pot fi inregistrate numai dupa contabilizarea veniturilor si cheltuielilor corespunzatoare.

(8) **Principiul prevalentei economicului asupra juridicului.** Prezentarea valorilor din cadrul elementelor din bilant si contul de profit si pierdere se face tinand seama de fondul economic al tranzactiei sau al operatiunii raportate, si nu numai de forma juridica a acestora.

Respectarea acestui principiu are drept scop înregistrarea în contabilitate și prezentarea fidelă a operațiunilor economico-financiare, în conformitate cu realitatea economică, punând în evidență drepturile și obligațiile, precum și riscurile asociate acestor operațiuni.

(9) **Principiul pragului de semnificație.** Valoarea elementelor de bilanț și de cont de profit și pierdere care sunt precedate de cifre arabe poate fi combinată dacă:

(a) acestea reprezintă o sumă nesemnificativă sau

(b) o astfel de combinare oferă un nivel mai mare de claritate, cu condiția ca elementele astfel combinate să fie prezentate separat în notele explicative.

Dubla reprezentare are o importanță prioritară în fundamentarea metodei contabilității.

Raportul de echivalență între cei doi termeni:

Destinația/ alocarea/ utilizarea valorilor = Proveniența/ finanțarea/ resursa valorilor  
are semnificație diferită.

Dacă obiectul dublei reprezentări este întreg patrimoniul, ecuația se prezintă astfel:

$$A = P$$

Dacă obiectul dublei reprezentări îl constituie procesele economice interne, transformatoare, ecuația se prezintă astfel:

$$\text{Cheltuieli} \pm \text{Rezultat} = \text{Venituri}$$

În această ecuație termenul „cheltuieli” semnifică utilizarea/ consumul de bogăție, iar termenul „venituri” semnifică obținerea/ producerea de bogăție.

Dubla înregistrare a operațiunilor economice sau financiare determină raportul de schimb reprezentat de ecuația:

$$\text{Debit} = \text{Credit}$$

Termenul „Debit” semnifică destinația/alocarea/utilizarea unei valori economice „î” iar termenul „Credit” semnifică proveniența/finanțarea valorii economice „î”.



Care sunt principiile metodei contabilității?

.....

.....

.....

.....

.....

Ce semnifică principiul intangibilității bilanțului de deschidere?

.....



00:50



00:55

**Conceptul de imagine fidelă** - concept dominant în contabilitate, introdus în dispozițiile generale ale Directivei a IV-a, poate fi abordat din diverse puncte de vedere.

Imaginea fidelă (true and fair view), obiectiv fundamental al contabilității, este un concept de origine britanică ce are în vedere respectarea normelor contabile și a legii. Termenii care definesc imaginea fidelă sunt aceia de imagine veridică și imagine corectă sau imagine reală și corectă.

### 7.3 CRITERIILE DE EVALUARE

Pe baza acumulărilor în practica de contabilitate, în prezent teoria contabilității recunoaște următoarele criterii privind evaluarea existențelor și mișcărilor elementelor bilanțiere: valoarea de utilitate, valoarea reală, valoarea de piață și timpul.

**Valoarea de utilitate** (reală) reprezintă „costul” sau „sacrificiul” consimțit pentru a aduce bunul respectiv în existență, sau ceea ce s-ar obține prin utilizarea bunului respectiv în unitate sau vânzarea la piață. Alte interpretări ale valorii de utilitate: valoarea pe care un cumpărător potențial acceptă s-o plătească pentru cumpărarea lui în starea în care se află; valoarea recunoscută de părți în cadrul tranzacțiilor directe.

Pentru datorii valoarea de utilitate semnifică sumele acceptate a fi plătite în schimbul obligației create sau pentru satisfacerea obligațiilor fiscale.

Reglementările contabile actuale din România definesc valoarea reală ca valoarea la care poate fi tranzacționat un activ sau decontată o datorie, de bună voie, între părți aflate în cunoștință de cauză, în cadrul unei tranzacții, în care prețul este determinat în mod obiectiv, respectiv valoarea recunoscută de piață în cadrul tranzacțiilor directe.

**Valoarea de piață** reprezintă prețul care poate fi realizat pe o piață activă, în cadrul relațiilor directe. Piața activă se caracterizează prin următoarele:

- activele de pe piață sunt relativ omogene;
- sunt tranzacționate cantități suficiente de asemenea active astfel încât pot fi găsiți oricând potențiali cumpărători și vânzători;
- prețurile pot fi cunoscute de public.

În procesul actual de implementare a Standardelor Internaționale de Contabilitate este importantă cunoașterea tuturor categoriilor de valori menționate de acestea pentru înțelegerea incidenței lor cu diverse metode utilizate. Menționăm asemenea categorii de valori:

- **valoarea actualizată** care semnifică valoarea estimată a viitoarelor fluxuri nete de numerar în desfășurarea normală a activității;
- **valoarea actualizată a unei datorii** – formă echivalentă plăților așteptate în viitor pentru a stinge obligația rezultată dintr-o prestație sau bun primit;
- **valoarea de înregistrare sau contabilă** reprezintă valoarea la care un activ este reflectat în bilanț după deducerea amortizării acumulate și a pierderilor acumulate din depreciere;

- **valoarea realizabilă sau de decontare a unei datorii** reprezintă valoarea în numerar sau echivalente de numerar așteptate a fi plătite pentru a achita datoria, potrivit cursului normal al afacerilor;
- **valoarea realizabilă** reprezintă valoarea în numerar sau echivalente de numerar care poate fi obținută în prezent prin vânzarea normală a activelor;
- **valoarea realizabilă netă** reprezintă prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, după ce se scad costurile estimate pentru producerea și vânzarea bunului;
- **valoarea recuperabilă** reprezintă suma estimată a fi recuperată din utilizarea viitoare a unui activ, inclusiv valoarea sa reziduală în momentul înstrăinării;
- **valoarea reziduală** reprezintă valoarea netă estimată a fi obținută pentru un activ la sfârșitul duratei de viață utilă a acestuia, după scăderea costurilor estimate pentru vânzarea sau pentru scoaterea din funcțiune;
- **valoarea reevaluată** a unui activ reprezintă valoarea reală a unui activ la data reevaluării;
- **valoarea ajustată** reprezintă valoarea diminuată a activelor care s-au depreciat.



00:10



Cum definiți evaluarea? .....

.....

Ce reprezintă valoarea recuperabilă? .....

.....

Valoarea de utilitate reprezintă: .....

.....



00:15

## 7.4 FORMELE DE EVALUARE FOLOSITE ÎN CONTABILITATE

Formele de evaluare se diferențiază fie în funcție de momentul când se efectuează, fie în funcție de natura elementelor patrimoniale.

Corespunzător momentului efectuării evaluării conform O.M.F. nr. 3055/2009, evaluarea trebuie să se efectueze în următoarele momente, prin intermediul opțiunilor corespunzătoare caracterului economic al tranzacțiilor:

**7.3.1 Evaluarea la intrarea** sau evaluarea la recunoaștere sau evaluarea inițială a activelor și datoriilor se referă la înregistrarea curentă a tranzacțiilor și evenimentelor care generează mișcări de natura intrărilor. Se întemeiază pe costul istoric măsurat la intrarea activelor și crearea datoriilor. Costul inițial recunoscut capătă statutul de valoare contabilă de intrare a activelor și datoriilor.

După natura elementelor de evaluat întâlnim câteva reguli generale ale evaluării, cărora le corespund anumite baze de evaluare.

La intrarea în entitate **bunurile** se evaluează și se înregistrează în contabilitate la valoarea de intrare stabilită în funcție de căile de intrare și ia următoarele forme:

- a) **cost de achiziție** - pentru bunurile procurate cu titlu oneros.
- b) **cost de producție** - pentru bunurile produse în entitate;
- c) **valoarea de aport**, stabilită în urma evaluării - pentru bunurile aduse ca aport la capitalul social;
- d) **valoarea justă** - pentru bunurile dobândite cu titlu gratuit sau constatate plus la inventar.

**Costul de achiziție** cuprinde prețul de cumpărare (purchase price, engl.), taxele de import și alte taxe, cu excepția taxelor pe care entitatea economică le poate recupera de la autoritățile fiscale (non-refundable purchase taxes, engl.), cheltuieli de transport, manipulare și alte cheltuieli care pot fi atribuite direct achiziției bunurilor respective, comisioanele, taxele notariale, cheltuielile cu obținerea de autorizații și alte cheltuieli nerecuperabile direct atribuite bunului respectiv. Cu alte cuvinte, costul de achiziție cuprinde toate costurile ocazionate de achiziția bunului respectiv.

Cheltuielile directe atribuite se referă la:

- cheltuielile de amenajare a amplasamentului;
- cheltuielile de transport și de manipulare inițiale;
- cheltuielile de instalare;
- onorariile cuvenite arhitecților și inginerilor;
- costurile estimate pentru demontarea și mutarea activului, respectiv, costurile de restaurare a amplasamentului, în măsura în care costul este recunoscut ca un provizion.

Reglementările contabile românești au adus precizarea conform căreia cheltuielile de transport sunt incluse în costul de achiziție și atunci când funcția de aprovizionare este externalizată..

Costul de achiziție al bunurilor este ajustat cu reducerile comerciale acordate de furnizori și înscrise în factura de achiziție.

Furnizorul poate acorda reduceri comerciale pentru:

- defectele de calitate, reduceri care se aplică asupra prețului de vânzare, iar aceste reduceri poartă denumirea de rabaturi.
- achiziționarea unui volum de bunuri superior celui convenit în contract sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial, aceste reduceri purtând denumirea de remize.
- ansamblul tranzacțiilor efectuate cu același client în decursul unei perioade determinate, reduceri care poartă denumirea de risturne.

Reducerile comerciale primite după data facturării **nu reduc** costul de achiziție, ele se evidențiază în contabilitate ca și cheltuieli ale perioadei și anume într-un cont de reduceri comerciale primite.

O altă categorie de reduceri primite de la furnizori sunt reducerile financiare sub formă de sconturi de decontare. Acestea se acordă ca bonus pentru achitarea datoriilor înainte de termenul stabilit prin contract. Veniturile financiare reprezintă venituri ale perioadei, ele nu afectează costul de achiziție.

Dacă notăm cu:

CA – costul de achiziție

PC – prețul de cumpărare

TN – taxe pentru care entitatea nu are drept de recuperare

Cc – cheltuielile descrise ce intră în componenta costului de achiziție

R – reduceri comerciale facturate

Obținem o formulă a costului de achiziție astfel:

$$CA = PC + TN + Cc - R$$

**Costul de producție** al unui bun cuprinde costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumabile și cheltuielile de producție direct atribuibile activului. În costul de producție poate fi inclusă o proporție rezonabilă din cheltuielile care sunt indirect atribuibile bunului, în măsura în care acestea sunt legate de perioada de producție. Acesta nu include eforturile care nu se pot asocia în mod direct produsului obținut, precum pierderile de materiale, manopera sau alte costuri de producție înregistrate peste limitele normal admise, inclusiv pierderile datorate risipei.

Cheltuielile generale de administrație, cheltuielile de desfacere și cele financiare, de regulă, nu se includ în costurile de producție. Costurile îndatorării (dobânzile aferente perioadei de fabricație) care sunt direct atribuibile achiziției, construcției sau producției unui activ cu ciclu lung de fabricație pot fi incluse în costul acelui activ.

**Valoarea de aport** se stabilește de către un expert evaluator și e reprezentată de valoarea de utilitate a bunului adus ca aport la capitalul social al entității. O asemenea valoare este asimilată costului de achiziție.

**Valoarea justă** reprezintă suma pentru care activul ar putea fi schimbat de bunăvoie între părți aflate în cunoștință de cauză în cadrul unei tranzacții cu prețul determinat obiectiv.

Față de regulile prezentate mai sus, în evaluarea la intrare intervin unele cazuri particulare pe care le vom prezenta la momentul potrivit.

**Creanțele și datoriile** se evaluează la valoarea justă a contraprestației oferite (în cazul creanțelor) sau primite (în cazul datoriilor) pentru acestea, plus costurile de tranzacționare.

În cazul **cheltuielilor și veniturilor** valoarea contabilă este cea asociată elementelor de activ și datorii cu care intră în corespondență. Astfel, veniturile sunt evaluate fie în același timp cu o creștere de activ (deci cu valoarea creanței sau lichidității în cazul vânzărilor și costul de producție al stocurilor sau imobilizărilor) fie ca o diminuare de datorii. Cheltuielile sunt evaluate fie ca o creștere a datoriilor (în cazul angajamentelor), fie ca o diminuare a activului (în cazul consumurilor diverse).

**7.3.2 Evaluarea la ieșirea sau derecunoașterea** este utilizată la operațiunile care generează mișcări de natura ieșirilor sau de dare în consum și se face la *valoarea de intrare sau contabilă*. Folosirea valorii de intrare în cazul derecunoașterii este logică, anularea unui element implicând renunțarea la o valoare egală cu valoarea de intrare. O particularitate privind evaluarea la ieșire apare în cazul bunurilor de natura stocurilor și al titlurilor de valoare similare sau identice care au valori de intrare diferite și există posibilitatea identificării valorilor de intrare. În acest caz se recurge la una din metodele: costul mediu ponderat, primul intrat – primul ieșit (FIFO: first in – first out, engl.), ultimul intrat – primul ieșit (LIFO: last in – first out, engl.).

Regulile generale de evaluare permit, în unele cazuri, alegerea de către entitatea economică a metodelor sau bazelor de evaluare. Trebuie reținută, însă, regula conform căreia: „metodele de evaluare și politicile contabile, în general, trebuie aplicate în mod consecvent de la un exercițiu financiar la altul.”<sup>8</sup>

**7.3.3 Evaluarea la inventar cu reflectarea în bilanț.** O primă perspectivă a inventarului este reprezentată la **determinarea cantitativă** a elementelor raportate în situațiile financiare și a valorii acestora. Este vorba de o cuantificare a existentului faptic privind activele și datoriile unei entități prin observație directă, numărare și calcul și compararea acestuia cu existentul scriptic, iar urmare a inventarierii pot rezulta plusuri sau minusuri de inventar.

O a doua perspectivă a inventarierii este reprezentată de **evaluare**. Elementele de natura activelor, datoriilor și capitalurilor proprii se reflectă în situațiile financiare și se evaluează la valoarea contabilă, pusă de acord cu rezultatele inventarierii. Se efectuează la închiderea exercițiului financiar și se bazează pe valoarea actuală denumită *valoare de inventar* stabilită în funcție de utilitatea bunului în economia entității și prețul pieței.

În acest sens, bunurile se evaluează și se recunosc în bilanț la valoarea cea mai mică dintre cost și valoarea realizabilă netă.

Pentru creanțe și datorii valoarea se stabilește în funcție de valoarea lor probabilă de încasat, respectiv de plată, stabilită în funcție de termenii clauzelor din contract.

---

<sup>8</sup> Reglementări contabile conforme cu directivele europene, Secțiunea 7, pct. 39. *Principiul permanenței metodelor*.

Inventarierea activelor, datoriilor și capitalurilor proprii reprezintă un adevărat proces decizional de raționament profesional cu implicații substanțiale asupra relevanței și fiabilității informațiilor de bilanț privind puterea financiară și profitul sau pierderea. De aceea, în majoritatea listelor de inventar, din motive de evitare a subiectivității evaluării, se preferă opțiunea ca valoarea de inventar să fie egală cu valoarea contabilă.



Care sunt momentele la care se efectuează evaluarea?

.....  
.....

Care este valoarea la care se face evaluarea la intrarea în gestiune a bunurilor achiziționate?

.....  
.....

Dar a celor produse în unitate? .....

.....



## REZUMAT:

Evaluarea este procedeul metodei contabilității care asigură exprimarea valorică a componentelor bilanțului.

Ca procedeu al metodei contabilității, evaluarea reprezintă cuantificarea și măsurarea, în expresie bănească, a mărimii elementelor patrimoniale: active, pasive, cheltuieli, venituri și rezultate financiare, precum și a operațiilor economice și financiare care produc modificări în activul și pasivul patrimonial.

Principiile contabile general admise includ patru principii: *principiul costului istoric*, *principiul prudenței*, *principiul stabilității unității monetare*, *principiul continuității activității*.

Evaluarea trebuie să se efectueze în următoarele momente:

- evaluarea la intrarea în patrimoniu la: costul de achiziție, pentru bunurile materiale procurate cu titlu oneros, costul de producție pentru bunurile materiale obținute din producție

proprie, valoarea de utilitate pentru bunuri materiale intrate în patrimoniu ca aport în natură la capitalul social, sau obținute cu titlu gratuit.

- evaluarea la ieșirea din patrimoniu sau la darea în consum se efectuează în principiu, la valoarea de intrare a bunurilor respective.

- evaluarea elementelor bilanțiere cu ocazia inventarierii se efectuează la închiderea exercițiului financiar pentru active, capitaluri proprii și datorii cu scopul stabilirea valorii nete bilanțiere.



## **EVALUARE**

**Timp necesar: 30 min**



1. Potrivit principiului costului istoric, costul de producție al unui stoc obținut din producție proprie cu ciclu lung de fabricație cuprinde obligatoriu:

- a) costurile directe de producție, cheltuielile indirecte de producție angajate, cheltuielile generale de administrație;
- b) costurile directe de producție, costurile indirecte de producție, costurile de distribuție;
- c) costurile directe de producție, costurile indirecte de producție angajate, costurile cu dobânzile.

2. În evaluarea bunurilor procurate cu titlu oneros costul de achiziție este egal cu:

- a) prețul de cumpărare plus taxe nerecuperabile plus cheltuieli de transport minus aprovizionare plus alte cheltuieli accesorii necesare pentru punerea în stare de utilitate sau intrare a bunului;
- b) prețul de cumpărare plus cheltuielile de transport minus aprovizionare plus cheltuieli generale de administrație;
- c) prețul de cumpărare plus cheltuieli de încărcare-descărcare plus taxe nedeductibile;
- d) prețul de cumpărare plus taxe nedeductibile plus cheltuieli de transport plus cheltuieli generale de administrație.

3. Baza de evaluare aleasă în elaborarea situațiilor financiare este costul istoric. Într-o economie inflaționistă crescătoare această bază de evaluare determină supraevaluarea rezultatului.

Alternativele prevăzute de Directiva a IV-a a U.E. sunt:

- a) evaluarea posturilor care figurează în conturile anuale inclusiv pentru capitalurile proprii, pe baza altor metode decât valoarea de înlocuire, pentru a ține seama de inflație;

- b) evaluarea pe baza valorii de înlocuire pentru imobilizările corporale cu durată de utilizare redusă și pentru stocuri;
- c) reevaluarea imobilizărilor corporale și necorporale;
- d) reevaluarea imobilizărilor necorporale și financiare;
- e) folosirea conturilor curente în evaluarea creanțelor și datoriilor.

4. Când întreprinderea nu poate să continue activitatea, fiind abandonată convenția de continuitate, situațiile financiare sunt prezentate în:

- a) costuri istorice;
- b) valori actuale;
- c) valori lichidative;
- d) valori realizabile;
- e) la valoarea nominală a creanțelor și datoriilor.

5. Potrivit principiului costului istoric, costul de producție al unui bun cuprinde:

- a) costul de achiziție al materiilor prime și materialelor directe consumate, celelalte cheltuieli directe de producție, cota cheltuielilor indirecte de producție determinate rațional ca fiind legate de fabricația bunului;
- b) costurile directe de producție, costurile indirecte de producție angajate, cheltuielile generale de administrație;
- c) costurile directe de producție, cheltuielile indirecte de producție angajate, dobânzile la creditele bancare contractate pentru producția cu ciclu lung de fabricație;
- d) costurile directe de producție, costurile indirecte de producție, costurile de distribuție;
- e) costurile directe de producție, cota cheltuielilor indirecte de producție determinate rațional ca fiind legate de fabricația acestuia.

## II.

1. Prezentați ecuația fundamentală a contabilității.
2. În contabilitate, decuparea în timp pe exerciții financiare se bazează pe următoarele principii contabile:
  - b) principiul continuității exploatării și principiul permanenței metodelor;
  - c) principiul permanenței metodelor și principiul independenței exercițiilor;
  - d) principiul periodicității și principiul permanenței metodelor;
  - e) principiul continuității exploatării, principiul periodicității și principiul independenței exercițiilor.
3. Pe 5 mai N, societatea „X” recepționează 5 calculatoare. Datoria față de furnizor este achitată pe 20 mai N. Calculatoarele sunt livrate unui client pe 25 iunie N. Creanța față de client este încasată pe 20 iulie N. Cheltuiala va trebui recunoscută:
  - a) La data de 5 mai N;
  - b) La data de 20 mai N;
  - c) La data de 25 iunie N;
  - d) La data de 20 iulie N;
  - e) La nici una din aceste date.

Pe baza principiilor contabile studiate argumentați răspunsul ales.

4. La sfârșitul exercițiului N, prețurile curente ale produselor aflate în depozitul societății comerciale „X” sunt inferioare costului de achiziție al acestora. În urma studiilor de piață efectuate, se constată că motivul este scăderea cererii. Directorul societății susține că este o situație conjuncturală. Soluția contabilă adecvată se bazează pe aplicarea unuia din următoarele principii contabile:

- a) Principiul permanenței metodelor;
- b) Principiul costului istoric;
- c) Principiul prudenței;
- d) Principiul necompensării;
- e) Principiul independenței exercițiilor.

În calitate de contabil, identificați principiul ce justifică soluția aleasă. Precizați această soluție.

5. La sfârșitul exercițiului N, prețurile curente ale produselor aflate în depozitul societății comerciale „X” sunt superioare costului de achiziție al acestora. În urma studiilor de piață efectuate, se constată că motivul este cererea în creștere pe piețele internaționale. Directorul societății propune creșterea valorii stocurilor. Soluția contabilă adecvată se bazează pe aplicarea unuia din următoarele principii contabile:

- a) Principiul permanenței metodelor;
- b) Principiul costului istoric;
- c) Principiul prudenței;
- d) Principiul necompensării;
- e) Principiul independenței exercițiilor.

În calitatea dumneavoastră de contabil, identificați principiul contabil ce justifică soluția aleasă. Precizați această soluție.

6. Există propunerea de evaluare a stocurilor prin metoda LIFO. Managerul este de părere că această metodă duce la costuri exagerate cu stocurile și propune modificarea ei cu FIFO. Alegeți principiul contabil ce reglementează această situație:

- a) Principiul intangibilității bilanțului de deschidere;
- b) Principiul permanenței metodelor;
- c) principiul costului istoric;
- d) Principiul prudenței;
- e) Principiul necompensării.

Pe baza principiului contabil ales formulați o recomandare către managerul societății.

7. Societatea „X” are constituit un depozit bancar la BCR în valoare de 200.000 lei și un credit pe termen lung în valoare de 135.000 lei. La sfârșitul exercițiului, conturile de disponibilități, respectiv credite pe termen lung, se prezintă astfel:
- a) Disponibilități 200.000 lei; credite pe termen lung 135.000 lei;
  - b) Disponibilități 65.000 lei; credite pe termen lung 0 lei;
  - c) Disponibilități 335.000 lei; credite pe termen lung 0 lei;
  - d) Disponibilități 0 lei; credite pe termen lung 65.000 lei;
  - e) Disponibilități 0 lei; credite pe termen lung 335.000 lei;
- Având în vedere principiile contabile cunoscute, argumentați răspunsul ales.
8. La data de 1 decembrie anul N, societatea „X” închiriază un imobil pentru o perioadă de 5 luni. Chiria, în valoare de 200.000 lei, este plătită anticipat. Alegeți valoarea chiriei care trebuie inclusă pe cheltuieli în anul N și cea aferentă anului N+1, din următoarele variante:
- a) 100.000 lei în anul N și 100.000 lei în anul N+1;
  - b) 200.000 lei în anul N și 0 lei în anul N+1;
  - c) 40.000 în anul N și 160.000 lei în anul N+1;
  - d) 0 lei în anul N și 200.000 lei în anul N+1;
  - e) 160.000 lei în anul N și 40.000 lei în anul N+1.

Raspunsuri: 2 –d; 3 –c; 4 –b; 5 –c; 6 –b; 7 –a; 8 –c.

Raspunsuri: 1 –b; 2 –a; 4 –c; 5 –a.

#### BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

|                                           |                                                                                               |
|-------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------|
| Bernard Colasse                           | Contabilitate Generală, Ediția a IV-a, traducere în limba română, Editura Moldova, Iași, 1995 |
| Dumitru Mățiș și colectiv                 | Bazele contabilității. Aspecte teoretice și practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005   |
| Elena Ciucur, Anca Bratu, Octavian Bojian | Bazele contabilității, Editura ROLCRIS, București, 2008                                       |
| Emil Horomnea și colectiv                 | Bazele contabilității, Editura SEDCOM Libris, Iași, 2007                                      |

|                                                            |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Oprea Călin, Mihai<br>Ristea, Ilie Văduva,<br>Horia Neamțu | Bazele contabilității, E.D.P., București, 2000                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| Dumitru Rusu                                               | Bazele contabilității, E.D.P., București, 1980                                                                                                                                                                                                                                                                              |
| C. G. Demetrescu                                           | Istoria contabilității, Editura Științifică, București, 1998                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Niculae Feleagă,<br>Ion Ionașcu                            | Tratat de contabilitate, vol. I, Editura Economică, București, 1998                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Ladislau Possler,<br>Gheorghe Lambru,<br>Bogdan Lambru     | Contabilitatea întreprinderii. Îndrumar practic actualizat și completat prin Reglementările contabile prevăzute de Directivele Europene a IV-a și a VII-a aprobate de OMFP nr.1752/2005 modificat și completat prin OMFP nr.2001/2006, OMFP nr.2374/2007, Ediția a IX-a, Editura fundației „Andrei Șaguna”, Constanța, 2008 |
| Mihai Ristea coord.                                        | Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, București, 2005                                                                                                                                                                                                                                           |
| Mihai Ristea, Corina –<br>Graziela Dumitru                 | Contabilitate financiară, Editura Mărgăritar, București, 2002                                                                                                                                                                                                                                                               |
| XXX                                                        | Legea Societăților Comerciale nr. 31/1990, revizuită și actualizată                                                                                                                                                                                                                                                         |
| XXX                                                        | Legea Contabilității nr. 82/1991, revizuită și actualizată                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| XXX                                                        | OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene                                                                                                                                                                                                                                                      |

## Unitatea de învățare 8. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

În unitatea anterioară v-am prezentat regulile generale de evaluare, știut fiind faptul că evaluarea, alături de recunoaștere reprezintă etape fundamentale în contabilitate, cărora trebuie să le acordăm o maximă atenție. Este important de reținut că evaluarea se efectuează la intrarea elementelor în entitatea economică, la inventar cu prezentare în bilanț, și la ieșirea din unitate. Regulile generale de evaluare se completează cu reguli specifice pentru fiecare grup de elemente componente ale bilanțului și ale contului de profit și pierdere.

În continuare, în unitățile ce urmează, vă vom prezenta analiza și funcționarea conturilor pe grupe de elemente componente ale bilanțului și contului de profit și pierdere.

**Timp necesar: 90 minute**

Acum, când cunoașteți structura activului, capitalului propriu și a datoriilor, aveți solide cunoștințe despre cont și regulile de funcționare pentru acesta, vă veți familiariza cu criteriile de clasificare a conturilor și cu planul de conturi general.

- ✓ să definiți criteriile de clasificare a conturilor;
  - ✓ să interpretați schema de clasificare a conturilor;
  - ✓ să delimitați, din planul de conturi general, tipurile de conturi;
- să explicați simbolistica conturilor.

### 8.1 CLASIFICAREA CONTURILOR

#### 8.1.1. Importanța și criteriile de clasificare a conturilor

Clasificarea conturilor constă în sistematizarea conturilor potrivit caracteristicilor comune și specifice ale acestora prin încadrarea lor în clase, grupe și subgrupe de conturi, după anumite criterii, cu scopul de a realiza o ordine în mulțimea conturilor folosite de contabilitatea curentă.

Clasificarea conturilor are o importanță deosebită din următoarele puncte de vedere:

- da posibilitatea studierii sistematice și generalizate a conturilor, asigurând cunoașterea legăturilor reciproce dintre ele;



00:00

- permite asimilarea cu ușurință a conținutului economic și a funcției contabile a conturilor;

- constituie un mijloc eficient de cunoaștere a obiectului contabilității.

Clasificarea conturilor poate fi realizată după mai multe criterii, fiecare dintre ele caracterizând sistemul conturilor dintr-un anumit punct de vedere.

Principalele criterii după care se clasifică conturile sunt următoarele: conținutul economic financiar al conturilor, funcția contabilă, sfera de cuprindere și finalitatea informațiilor pe care le furnizează.

Principalul criteriu de clasificare a conturilor este conținutul economico-financiar, care se diferențiază în raport cu modul de rotație a elementelor de activ, modul de finanțare și exigibilitate a elementelor de pasiv.

Celelalte criterii de clasificare sunt derivate, secundare. Astfel, funcția contabilă a conturilor, fiind determinată de conținutul economic, reprezintă un criteriu secundar, în funcție de care conturile se clasifică în conturi de activ, de pasiv și bifuncționale.

Criteriul de clasificare după sfera de cuprindere derivă din funcția de grupare a bunurilor economice, a proceselor economice, a surselor de finanțare și a rezultatelor finale.

Criteriul sferei de cuprindere sistematizează conturile în două clase: clasa conturilor sintetice și clasa conturilor analitice.

**Conturile sintetice** sunt conturile de bază ale contabilității, care reflectă mijloacele economice, procesele economice și sursele de finanțare ale acestora, grupate după caracteristicile lor generale.

**Conturile analitice** reflectă părțile componente ale mijloacelor, proceselor și surselor, după însușirile lor specifice. Ele realizează detalierea, dezvoltarea pe feluri, pe elemente componente a conținutului economic al conturilor sintetice, fiind interpretate drept conturi dezvoltătoare ale conturilor sintetice.

Numărul conturilor analitice desfășurătoare ale unui cont sintetic este determinat atât de natura mijloacelor economice, proceselor economice, surselor de finanțare și rezultatelor, cât și de necesitățile de detaliere a cunoașterii elementului evidențiat.

Remarcă: regulile de funcționare a conturilor sunt valabile și pentru conturile analitice dezvoltătoare, deoarece ambele tipuri de conturi înregistrează elemente identice din punct de vedere al conținutului economic.

Conturile analitice sunt importante din următoarele puncte de vedere:

- asigură gospodărirea și integritatea mijloacelor materiale și bănești ale entității economice;

- creează condiții optime pentru controlul gestionar, reflectând intrările, ieșirile și stocurile existente, pe feluri;

- permit stabilirea drepturilor și obligațiilor întreprinderii față de terțe persoane;
- furnizează datele necesare calculării costurilor de producție separat pe fiecare atelier, fază de fabricație, fel de produs finit, lucrare sau serviciu.

Înregistrarea fiecărei operații economice sau financiare se efectuează atât în contul sintetic, cât și în contul analitic corespunzător, realizând existența în paralel a contabilității sintetice și a contabilității analitice a unității. Legătura dintre aceste două forme are la bază corelațiile valorice dintre contul sintetic și analiticele dezvoltătoare:

1. Soldul inițial al contului sintetic este egal și de același sens (natură) cu suma soldurilor inițiale ale conturilor analitice dezvoltătoare.
2. Rulajul debitor al contului sintetic este egal cu suma rulajelor debitoare ale conturilor analitice dezvoltătoare.
3. Rulajul creditor al contului sintetic este egal cu suma rulajelor creditoare ale conturilor analitice dezvoltătoare.
4. Soldul final al contului sintetic este egal și de același sens (natură) cu suma soldurilor conturilor analitice dezvoltătoare.

Aceste corelații valorice se verifică prin intermediul balanțelor de verificare analitice.

Remarcă: în cazul conturilor monofuncționale, prin balanțele analitice se verifică toate cele patru corelații valorice; în cazul conturilor bifuncționale se verifică numai corelațiile privind rulajele debitoare și creditoare.

Corelațiile privind soldurile (inițial și final) se verifică astfel: suma algebrică a soldurilor conturilor analitice ale unui cont sintetic trebuie să fie egală și de același sens (natură) cu soldul contului sintetic.

Corelațiile dintre conturile analitice și contul sintetic asigură posibilitatea unui autocontrol asupra exactității informațiilor înregistrate în contabilitate, atât în varianta organizării în paralel a contabilității sintetice și analitice, cât și în varianta integrată a celor două fluxuri informaționale.

Cel mai important criteriu de clasificare este cel al conținutului economic al conturilor, având un caracter științific care izvorăște din interdependența elementelor care alcătuiesc conținutul economic al conturilor: mijloace, surse, procese inclusiv rezultatele.

Din punctul de vedere al conținutului economic, sistemul de conturi este structurat în patru clase: conturi de bilanț, conturi de procese, conturi în afara bilanțului și conturi de gestiune. Criteriul conținutului economic este determinant pentru funcția contabilă.

Din punctul de vedere al funcției contabile, conturile se împart în două clase: clasa conturilor de activ și clasa conturilor de pasiv. Aceasta este cea mai generală clasificare care permite încadrarea tuturor conturilor în clase, decurgând din cele două părți ale bilanțului (cu excepția conturilor în afara bilanțului).



00:20



Ce sunt conturile sintetice? .....

.....

Ce sunt conturile analitice? .....

.....

Care este legătura între cele două tipuri de conturi? Exemplificați:

.....



00:25

**Clasa conturilor de bilanț** reflectă elemente de activ, capitaluri proprii și datorii reprezentate în bilanț, asigurând informația de evidență și control a existenței și mișcărilor activelor fixe, activelor circulante, capitalurilor și datoriilor.

După funcția lor contabilă, conturile de bilanț sunt: conturi de activ, conturi de pasiv și conturi bifuncționale. În bilanț sunt reflectate prin soldul final, fiind plasate în activul sau pasivul bilanțului corespunzător naturii soldului: în activ se includ soldurile finale debitoare iar în pasiv soldurile finale creditoare.

Gruparea lor în activul și pasivul bilanțului corespunde structurilor analitice studiate, astfel:

**Grupa conturilor de capitaluri** include conturi care au conținut economic surse de finanțare cu caracter permanent. Se subdivide pe subgrupe astfel:

**Conturi de capitaluri proprii**, care evidențiază surse proprii de finanțare permanentă reprezentând aportul proprietarilor la capitalul societății, rezultatul obținut sub formă de profit ca efect al activității eficiente, precum și alte elemente structurale ale capitalurilor proprii.

Aceste conturi au funcție contabilă de pasiv: **se creditează** la constituirea capitalurilor proprii prin aportul proprietarilor, prin capitalizarea profitului, prin operațiuni interne de transformare a unor structuri de capitaluri proprii în alte structuri, prin conversia obligațiunilor (datorii pe termen lung) în acțiuni, prin autofinanțare pe seama cheltuielilor; **se debitează** cu diminuarea capitalurilor proprii, prin rambursarea capitalului social către asociați, prin acoperirea pierderilor din capitalurile proprii, prin operațiunile interne de transformare a capitalurilor proprii în alte structuri. Prezintă **sold creditor** care reflectă capitalurile proprii existente pentru finanțarea activelor.

**Conturi de provizioane** reflectă provizioanele constituite la sfârșitul exercițiului pentru finanțarea unor cheltuieli incerte sau care devin realizabile în exercițiile viitoare. Ele reprezintă în momentul constituirii datorii potențiale. După funcția contabilă sunt conturi de pasiv: **se creditează** cu constituirea provizioanelor prin includerea în cheltuieli; **se debitează** cu anularea provizioanelor rămase fără obiect sau diminuarea lor în concordanță cu mărimea

reală a cheltuielii efective, prin reluarea lor la venituri. **Soldul creditor** reprezintă provizioanele existente ca sursă de finanțare a cheltuielilor probabile.

Aceste conturi se dezvoltă pe feluri, în funcție de natura (obiectul) pentru care au fost constituite.

**Conturi de datorii pe termen lung** reflectă surse de finanțare străine, puse la dispoziția societății de către terți pe termen mediu sau lung. Aceste conturi se dezvoltă pe feluri de datorii în funcție de natura lor: împrumuturi bancare din emisiunea de obligațiuni, datorii legate de participarea în cadrul societăților în participație, datorii privind concesiunile și locațiile de gestiune, credite bancare pe termen mediu și lung, etc.

Au funcție contabilă de pasiv: **se creditează** cu crearea (angajarea) datoriilor față de terți; **se debitează** cu decontarea datoriilor; **soldul creditor** reflectă datorii neachitate.

**Grupa conturilor de active imobilizate** include conturi care reflectă active fixe, destinate utilizării în activitatea unității o perioadă mare, fără a fi consumate după prima folosire. Aceste conturi se grupează corespunzător structurilor de imobilizări.

Au funcție contabilă de activ: **se debitează** cu intrările de imobilizări corporale prin achiziție, construcție, aport în natură, intrări de imobilizări financiare prin achiziționarea de titluri financiare, depozite de disponibil pe termen lung, prin „activare” cheltuielilor în cazul imobilizărilor necorporale; **se creditează** cu ieșirile de imobilizări corporale prin scoaterea din funcțiune sau vânzare, cu ieșirile de imobilizări financiare prin vânzare, cu amortizarea integrală a cheltuielilor în cazul imobilizărilor necorporale. **Soldul debitor** reflectă existentul de imobilizări (la valoarea de intrare).

**Grupa conturilor de stocuri și producție în curs de execuție:** au conținut economic elemente de mijloace circulante materiale. Sunt conturi de bilanț și de inventar. Au funcție contabilă de activ. **Se debitează** cu intrările în gestiune a bunurilor și serviciilor; **se creditează** cu ieșirea lor din gestiune. **Soldul debitor** reflectă existentul de mijloace circulante materiale la valoarea de intrare.

Aceste conturi se dezvoltă în analitice deschise pe gestiuni, iar în cadrul gestiunilor pe grupe de bunuri.

**Grupa conturilor de terți** cuprinde conturi cu conținut economic eterogen, separate în două subgrupe: conturi de creanțe și conturi de datorii pe termen scurt.

**Conturile de creanțe** reflectă active circulante reprezentând creanțe generate de relațiile de decontare ale unității cu terții.

Au funcție contabilă de activ. **Se debitează** cu creanțele create asupra terților. **Se creditează** cu încasarea (decontarea) creanțelor. **Soldul debitor** reflectă creanțe de încasat la valoarea de intrare (valoare nominală).

Conturile se diferențiază pe categorii de creanțe, iar în analitic se dezvoltă pe fiecare persoană fizică sau juridică. În conturi separate sunt evidențiate creanțele incerte și cele în litigii.

**Conturile de datorii pe termen scurt** reflectă obligațiile unității pentru fondurile cu caracter rambursabil furnizate de terți.

Concretizate în credite primite de la bănci și de la alte instituții financiare, datorii din concesiuni și locații de gestiune, datorii create în cadrul relațiilor de decontare ale unității cu terții (persoane fizice sau juridice).

Conturile de datorii se diferențiază după natura datoriilor.

Au funcție contabilă de pasiv. **Se creditează** cu crearea datoriilor. **Se debitează** cu plata datoriilor. **Soldul creditor** reflectă datorii nedecontate, la valoarea nominală.

**Grupa conturilor de trezorerie** cuprinde conturile care evidențiază valori mobiliare de plasament, disponibilități în casă și în conturi la bănci, alte valori financiare, valori de încasat (cecuri bancare, efecte comerciale remise băncii spre încasare, depuse la bănci), credite bancare pe termen scurt.

Sunt conturi cu funcție contabilă de activ; **se debitează** cu intrările de titluri de plasament și alte valori financiare, cu depunerea la bancă a valorilor de încasat, cu dobânzile de încasat și cu disponibilități bănești încasate; **se creditează** cu ieșirile de titluri de plasament și alte valori financiare, decontarea valorilor de încasat și dobânzilor de încasat, plățile de disponibilități bănești.

**Soldul debitor** reflectă existentul de titluri de plasament, valori de încasat, dobânzi de încasat și disponibilități bănești.

**Grupa conturilor de regularizare** cuprinde conturi folosite la delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor înregistrate pe parcursul exercițiului financiar N, dar care sunt afectate exercițiilor viitoare  $N+i$ ,  $i=1, \dots, n$ .

Conturile cu conținut economic de **cheltuieli** au funcție de activ, înregistrează cheltuieli cu reparațiile imobilizărilor corporale, chiriile, taxele de locație, primele de asigurare și dobânzile înregistrate în exercițiul N, dar privind exercițiile viitoare. Au sold debitor, preluat în grupa distinctă din activul bilanțului.

Conturile care au conținut economic de **venituri** au funcție de pasiv, reflectă venituri realizate anticipat, cum sunt încasări din chirii, asigurări, dobânzi și vânzări cu plata în rate, contabilizate în exercițiul N, dar urmând a fi decontate exercițiilor viitoare. Soldul creditor este preluat în grupa distinctă din pasivul bilanțului.

**Grupa conturilor rectificative** cuprinde conturi utilizate cu scopul corectării valorii contabile de intrare a activelor și pasivelor, în cazul în care această valoare diferă de valoarea netă contabilă sau actuală determinată la inventarierea patrimoniului. Au funcție contabilă de pasiv. Soldul lor creditor corectează prin diminuare soldul debitor al conturilor de activ

corespunzătoare, cu scopul reflectării în bilanț a elementelor de activ respective, la valoarea actuală.

**Clasa conturilor de procese** furnizează informația privind evidența, calculul și analiza procesului de formare a rezultatului activității.

**Grupa conturilor de cheltuieli** reflectă resursele utilizate în cadrul activităților de exploatare, financiare și extraordinare. Au funcție de activ. **Se debitează** cu cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar. **Se creditează** la sfârșitul exercițiului cu repartizarea (decontarea) cheltuielilor asupra rezultatului. După repartizare nu mai prezintă sold, nu apar în bilanț.

**Grupa conturilor de venituri** reflectă veniturile brute obținute ca rezultat al activităților de exploatare, financiare și extraordinare. Au funcție de pasiv. **Se creditează** cu veniturile realizate în cursul exercițiului financiar. **Se debitează** cu încorporarea veniturilor în rezultat. Nu prezintă sold, nu apar în bilanț.

**Conturile de cheltuieli și venituri** se închid la sfârșitul exercițiului financiar prin contul de rezultate 121 „Profit și pierdere”, cont de bilanț, încadrat în grupa conturilor de capitaluri proprii. Soldul creditor reflectă rezultat favorabil, reprezentând **profit net**, respectiv o creștere a capitalurilor proprii, fiind înscris în grupa de pasiv „capitaluri proprii”.

Soldul debitor reflectă rezultat nefavorabil, reprezentând **pierdere netă**, respectiv o reducere a capitalurilor proprii, fiind înscrisă în grupa de pasiv „capitaluri proprii” cu valoare negativă.

**Clasa conturilor de ordine și evidență** (în afara bilanțului) cuprinde conturi al căror conținut economic reflectă elemente care nu fac parte din activul și pasivul patrimonial. Clasa cuprinde două grupe de conturi după natura elementelor reflectate.

**Grupa conturilor de ordine** include conturile care reflectă valori materiale sau bănești aflate temporar în posesia unității, cum sunt: active imobilizate luate în chirie, valori materiale primite spre prelucrare sau reparare, valori materiale primite în păstrare sau în custodie, etc.

**Grupa conturilor de evidență** include conturile care reflectă drepturi și angajamente incerte (latente) care pot deveni certe sau pot fi anulate în urma producerii unui anumit eveniment sau a îndeplinirii unei clauze contractuale.

Aceste conturi nu au funcție contabilă, deoarece conținutul lor economic nu reflectă elemente din componența bilanțului. Modul lor de funcționare poate fi organizat corespunzător înregistrării în partidă simplă (1) sau în partidă dublă (2). Indiferent de variantă, aceste conturi **se debitează** cu intrări de valori materiale și bănești (la conturile de ordine) sau cu crearea de drepturi latente (la conturile de evidență) și **se creditează** cu restituirea sau decontarea valorilor materiale și bănești (la conturile de ordine) și respectiv cu decontarea drepturilor latente prin activare sau desființare (la conturile de evidență).



00:50

Pot avea sold debitor care reflectă existentul de valori materiale și bănești sau de drepturi latente.

În cazul funcționării în partidă dublă, se creează conturi pereche, care funcționează paralel și sincronistic cu conturile de bază (variantă realizată în planul de conturi al societăților bancare).

Exemplu: Entitatea economică primește cu chirie mijloace de transport în valoare de 15.000.000 lei, pentru un an.

La primire se face înregistrarea:

- a) D.8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie” 15.000.000 lei  
La restituire, după un an:
- b) C.8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie” 15.000.000 lei

|               |                                              |
|---------------|----------------------------------------------|
| D             | 8031 „Imobilizări corporale luate cu chirie” |
|               | C                                            |
| a) 15.000.000 | b) 15.000.000                                |

**Clasa conturilor de gestiune** cuprinde conturi care sunt utilizate în contabilitatea managerială (analitică de gestiune), asigurând informația de evidență și control necesară managementului firmei. Cheltuielile sunt grupate după criteriul destinației economice. Informația contabilă este modificată prin calculul indicatorilor „costul producției obținute” și „costul producției în curs de execuție”<sup>9</sup>.



00:60

### 8.1.2. Planul de conturi general (PCG)

Normalizarea și reglementarea contabilității în România este asigurată prin elaborarea unui model normativ care asigură respectarea principiilor fundamentale cu privire la organizarea și funcționarea contabilității în unitățile patrimoniale. Acest model elaborat pe baza schemei de clasificare a conturilor este Planul de Conturi General (PCG).

PCG se prezintă sub forma unui tablou care cuprinde toate conturile sintetice, fiecare cont fiind identificat printr-o denumire și un simbol cifric, încadrat într-o clasă și grupă de conturi omogene după un anumit criteriu de clasificare. Structurile planului de conturi (grupe și subgrupe) sunt ordonate de regulă în funcție de parcursul normal al valorilor în cadrul fazelor circuitului economic (constituirea capitalului, aprovizionarea, producția, desfacerea, repartiția).

<sup>9</sup> Studiul clasei conturilor de gestiune se realizează în cursul „Contabilitate de gestiune”

Criteriile de clasificare a conturilor și de sistematizare a structurilor planului de conturi pot fi: criteriul bilanțier și criteriul funcțional sau procesual.

Criteriul bilanțier realizează sistematizarea structurilor de conturi în funcție de clasificarea structurilor de activ și de pasiv, cheltuieli și venituri în cadrul situațiilor financiare (bilanț contabil, cont de profit și pierdere).

Criteriul funcțional sistematizează structurile planului de conturi în funcție de fluxul normal al valorilor în cadrul fazelor circuitului economic.

Organizarea contabilității în două circuite, aplicată în România, determină diferențierea conturilor în două categorii în cadrul PCG: conturi destinate evidenței circuitului general al activelor, capitalului propriu și datoriilor, care furnizează informația necesară întocmirii bilanțului contabil și conturi destinate evidenței circuitului intern realizat în cadrul proceselor interne transformatoare.

Criteriul de simbolizare adoptat în PCG din România este criteriul zecimal caracterizat prin următoarele:

- planul de conturi cuprinde cel mult 10 clase de conturi simbolizate cu o cifră;
- fiecare clasă este divizată în cel mult 10 grupe de conturi, simbolizate cu 2 cifre, prima cifră indicând clasa căreia îi aparține;
- fiecare grupă este divizată în cel mult 10 sintetice de gradul I, simbolizate cu 3 cifre;
- conturile sintetice de gradul I pot fi divizate în cel mult 10 conturi sintetice de gradul II simbolizate cu 4 cifre;
- conturile sintetice de gradul II pot fi dezvoltate pe conturi analitice, potrivit necesităților proprii fiecărei entități economice.

Acest tip de simbolizare asigură recunoașterea apartenenței unui cont la clasa și grupa din plan astfel: prima cifră reprezintă clasa, a doua cifră indică grupa. Ex: contul sintetic de gradul II 1621 „Credite bancare pe termen lung și mediu” este încadrat în prima clasă a planului de conturi, în grupa 6 din această clasă, având prima poziție în grupă.

Planul de conturi general din România asigură unitatea și uniformitatea de conținut, funcție, denumire și simbolizare a conturilor prin diferențierea planului general pe două structuri: plan de conturi de bază și plan de conturi simplificat. Această soluție este în concordanță cu Directiva a IV-a a Uniunii Europene.

## Planul de conturi general

| CLASA 1 - CONTURI DE CAPITALURI                                                                                |                                                                                                                                                        |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 10. CAPITAL SI REZERVE                                                                                         | 108. Interese care nu controleaza <sup>8</sup>                                                                                                         |
| 101. Capital <sup>3</sup>                                                                                      | 1081. Interese care nu controleaza - rezultatul exercitiului financiar                                                                                 |
| 1011. Capital subscris nevarsat                                                                                | 1082. Interese care nu controleaza - alte capitaluri proprii                                                                                           |
| 1012. Capital subscris varsat                                                                                  | 109. Actiuni proprii                                                                                                                                   |
| 1015. Patrimoniul regiei                                                                                       | 1091. Actiuni proprii detinute pe termen scurt                                                                                                         |
| 1016. Patrimoniul public <sup>4</sup>                                                                          | 1092. Actiuni proprii detinute pe termen lung                                                                                                          |
| 104. Prime de capital                                                                                          | 1095. Actiuni proprii reprezentand titluri detinute de societatea absorbita la societatea absorbanta                                                   |
| 1041. Prime de emisiune                                                                                        |                                                                                                                                                        |
| 1042. Prime de fuziune/divizare                                                                                |                                                                                                                                                        |
| 1043. Prime de aport                                                                                           | 11. REZULTATUL REPORTAT                                                                                                                                |
| 1044. Prime de conversie a obligatiunilor in actiuni                                                           | 117. Rezultatul reportat                                                                                                                               |
| 105. Rezerve din reevaluare                                                                                    | 1171. Rezultatul reportat reprezentand profitul nerepartizat sau pierderea neacoperita                                                                 |
| 106. Rezerve                                                                                                   | 1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima data a IAS, mai putin IAS 29 <sup>9</sup>                                                |
| 1061. Rezerve legale                                                                                           | 1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile                                                                                   |
| 1063. Rezerve statutare sau contractuale                                                                       | 1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementarilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunitatilor Economice Europene |
| 1064. Rezerve de valoare justa <sup>5</sup>                                                                    |                                                                                                                                                        |
| 1065. Rezerve reprezentand surplusul realizat din rezerve din reevaluare                                       |                                                                                                                                                        |
| 1067. Rezerve din diferente de curs valutar in relatie cu investitia neta intr-o entitate straina <sup>6</sup> |                                                                                                                                                        |
| 1068. Alte rezerve                                                                                             |                                                                                                                                                        |
| 107. Rezerve din conversie <sup>7</sup>                                                                        | 12. REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR                                                                                                                  |

|                                                                                                                                                    |                                                                                            |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------|
| 121. Profit sau pierdere                                                                                                                           | 1615. Imprumuturi externe din emisiuni de obligatiuni garantate de banci                   |
| 129. Repartizarea profitului                                                                                                                       | 1617. Imprumuturi interne din emisiuni de obligatiuni garantate de stat                    |
| 14. CASTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RASCUMPARAREA, VANZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII | 1618. Alte imprumuturi din emisiuni de obligatiuni                                         |
| 141. Castiguri legate de vanzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii                                                                | 162. Credite bancare pe termen lung                                                        |
| 149. Pierderi legate de emiterea, rascumpararea, vanzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii              | 1621. Credite bancare pe termen lung                                                       |
| 15. PROVIZIOANE                                                                                                                                    | 1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenta                              |
| 151. Provizioane                                                                                                                                   | 1623. Credite externe guvernamentale                                                       |
| 1511. Provizioane pentru litigii                                                                                                                   | 1624. Credite bancare externe garantate de stat                                            |
| 1512. Provizioane pentru garantii acordate clientilor                                                                                              | 1625. Credite bancare externe garantate de banci                                           |
| 1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizari corporale si alte actiuni similare legate de acestea                                              | 1626. Credite de la trezoreria statului                                                    |
| 1514. Provizioane pentru restructurare                                                                                                             | 1627. Credite bancare interne garantate de stat                                            |
| 1515. Provizioane pentru pensii si obligatii similare                                                                                              | 166. Datorii care privesc imobilizarile financiare                                         |
| 1516. Provizioane pentru impozite                                                                                                                  | 1661. Datorii fata de entitatile afiliate                                                  |
| 1518. Alte provizioane                                                                                                                             | 1663. Datorii fata de entitatile de care compania este legata prin interese de participare |
| 16. IMPRUMUTURI SI DATORII ASIMILATE                                                                                                               | 167. Alte imprumuturi si datorii asimilate                                                 |
| 161. Imprumuturi din emisiuni de obligatiuni                                                                                                       | 168. Dobanzi aferente imprumuturilor si datoriilor asimilate                               |
| 1614. Imprumuturi externe din emisiuni de obligatiuni garantate de stat                                                                            | 1681. Dobanzi aferente imprumuturilor din emisiuni de obligatiuni                          |
|                                                                                                                                                    | 1682. Dobanzi aferente creditelor bancare pe termen lung                                   |

1685. Dobanzi aferente datoriilor fata de entitatile afiliate

1686. Dobanzi aferente datoriilor fata de entitatile de care compania este legata prin interese de participare

1687. Dobanzi aferente altor imprumuturi si datorii asimilate

169. Prime privind rambursarea obligatiunilor

## CLASA 2 - CONTURI DE IMOBILIZARI

### 20. IMOBILIZARI NECORPORALE

201. Cheltuieli de constituire

203. Cheltuieli de dezvoltare

205. Concesiuni, brevete, licente, marci comerciale, drepturi si active similare

207. Fond comercial

2071. Fond comercial pozitiv<sup>10</sup>

2075. Fond comercial negativ<sup>11</sup>

208. Alte immobilizari necorporale

### 21. IMOBILIZARI CORPORALE

211. Terenuri si amenajari de terenuri

2111. Terenuri

2112. Amenajari de terenuri

212. Constructii

213. Instalatii tehnice, mijloace de transport, animale si plantatii

2131. Echipamente tehnologice (masini, utilaje si instalatii de lucru)

2132. Aparate si instalatii de masurare, control si reglare

2133. Mijloace de transport

2134. Animale si plantatii

214. Mobilier, aparatura birotica, echipamente de protectie a valorilor umane si materiale si alte active corporale

### 22. IMOBILIZARI CORPORALE IN CURS DE APROVIZIONARE

223. Instalatii tehnice, mijloace de transport, animale si plantatii in curs de aprovizionare

224. Mobilier, aparatura birotica, echipamente de protectie a valorilor umane si materiale si alte active corporale in curs de aprovizionare

### 23. IMOBILIZARI IN CURS SI AVANSURI PENTRU IMOBILIZARI

231. Immobilizari corporale in curs de executie

232. Avansuri acordate pentru immobilizari corporale

233. Immobilizari necorporale in curs de executie

234. Avansuri acordate pentru immobilizari necorporale

### 26. IMOBILIZARI FINANCIARE

261. Actiuni detinute la entitatile afiliate

263. Interese de participare

264. Titluri puse in echivalenta<sup>12</sup>

265. Alte titluri imobilizate

|                                                                                |                                                                                                                                |
|--------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 267. Creante imobilizate                                                       | 2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licentelor, marilor comerciale, drepturilor si activelor similare                 |
| 2671. Sume datorate de entitatile afiliate                                     | 2807. Amortizarea fondului comercial <sup>13</sup>                                                                             |
| 2672. Dobanda aferenta sumelor datorate de entitatile afiliate                 | 2808. Amortizarea altor imobilizari necorporale                                                                                |
| 2673. Creante legate de interesele de participare                              | 281. Amortizari privind imobilizarile corporale                                                                                |
| 2674. Dobanda aferenta creantelor legate de interesele de participare          | 2811. Amortizarea amenajarilor de terenuri                                                                                     |
| 2675. Imprumuturi acordate pe termen lung                                      | 2812. Amortizarea constructiilor                                                                                               |
| 2676. Dobanda aferenta imprumuturilor acordate pe termen lung                  | 2813. Amortizarea instalatiilor, mijloacelor de transport, animalelor si plantatiilor                                          |
| 2677. Obligatiuni achizitionate cu ocazia emisiunilor efectuate de terti (A).  | 2814. Amortizarea altor imobilizari corporale                                                                                  |
| 2678. Alte creante imobilizate                                                 | 29. AJUSTARI PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE A IMOBILIZARILOR                                                      |
| 2679. Dobanzi aferente altor creante imobilizate                               | 290. Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor necorporale                                                                    |
| 269. Varsaminte de efectuat pentru imobilizari financiare                      | 2903. Ajustari pentru deprecierea cheltuielilor de dezvoltare                                                                  |
| 2691. Varsaminte de efectuat privind actiunile detinute la entitatile afiliate | 2905. Ajustari pentru deprecierea concesiunilor, brevetelor, licentelor, marilor comerciale, drepturilor si activelor similare |
| 2692. Varsaminte de efectuat privind interesele de participare                 | 2907. Ajustari pentru deprecierea fondului comercial <sup>14</sup>                                                             |
| 2693. Varsaminte de efectuat pentru alte imobilizari financiare                | 2908. Ajustari pentru deprecierea altor imobilizari necorporale                                                                |
| 28. AMORTIZARI PRIVIND IMOBILIZARILE                                           | 291. Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor corporale                                                                      |
| 280. Amortizari privind imobilizarile necorporale                              |                                                                                                                                |
| 2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire                                 |                                                                                                                                |
| 2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare                                  |                                                                                                                                |

2911. Ajustari pentru deprecierea terenurilor si amenajarilor de terenuri

2912. Ajustari pentru deprecierea constructiilor

2913. Ajustari pentru deprecierea instalatiilor, mijloacelor de transport, animalelor si plantatiilor

2914. Ajustari pentru deprecierea altor imobilizari corporale

293. Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor in curs de executie

2931. Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor corporale in curs de executie

2933. Ajustari pentru deprecierea imobilizarilor necorporale in curs de executie

296. Ajustari pentru pierderea de valoare a imobilizarilor financiare

2961. Ajustari pentru pierderea de valoare a actiunilor detinute la entitatile afiliate

2962. Ajustari pentru pierderea de valoare a intereselor de participare

2963. Ajustari pentru pierderea de valoare a altor titluri imobilizate

2964. Ajustari pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entitatile afiliate

2965. Ajustari pentru pierderea de valoare a creantelor legate de interesele de participare

2966. Ajustari pentru pierderea de valoare a imprumuturilor acordate pe termen lung

2968. Ajustari pentru pierderea de valoare a altor creante imobilizate

### CLASA 3 - CONTURI DE STOCURI SI PRODUCTIE IN CURS DE EXECUTIE

#### 30. STOCURI DE MATERII PRIME SI MATERIALE

301. Materii prime

302. Materiale consumabile

3021. Materiale auxiliare

3022. Combustibili

3023. Materiale pentru ambalat

3024. Piese de schimb

3025. Seminte si materiale de plantat

3026. Furaje

3028. Alte materiale consumabile

303. Materiale de natura obiectelor de inventar

308. Diferente de pret la materii prime si materiale

#### 32. STOCURI IN CURS DE APROVIZIONARE

321. Materii prime in curs de aprovizionare

322. Materiale consumabile in curs de aprovizionare

323. Materiale de natura obiectelor de inventar in curs de aprovizionare

326. Animale in curs de aprovizionare

|                                             |                                                                                 |
|---------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------|
| 327. Marfuri in curs de aprovizionare       | 39. AJUSTARI PENTRU                                                             |
| 328. Ambalaje in curs de aprovizionare      | DEPRECIEREA STOCURILOR SI                                                       |
| 33. PRODUCTIE IN CURS DE EXECUTIE           | PRODUCTIEI IN CURS DE EXECUTIE                                                  |
| 331. Produse in curs de executie            | 391. Ajustari pentru deprecierea materiilor prime                               |
| 332. Servicii in curs de executie           | 392. Ajustari pentru deprecierea materialelor                                   |
| 34. PRODUSE                                 | 3921. Ajustari pentru deprecierea materialelor consumabile                      |
| 341. Semifabricate                          | 3922. Ajustari pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar |
| 345. Produse finite                         | 393. Ajustari pentru deprecierea productiei in curs de executie                 |
| 346. Produse reziduale                      | 394. Ajustari pentru deprecierea produselor                                     |
| 348. Diferente de pret la produse           | 3941. Ajustari pentru deprecierea semifabricatelor                              |
| 35. STOCURI AFLATE LA TERTI                 | 3945. Ajustari pentru deprecierea produselor finite                             |
| 351. Materii si materiale aflate la terti   | 3946. Ajustari pentru deprecierea produselor reziduale                          |
| 354. Produse aflate la terti                | 395. Ajustari pentru deprecierea stocurilor aflate la terti                     |
| 356. Animale aflate la terti                | 3951. Ajustari pentru deprecierea materiilor si materialelor aflate la terti    |
| 357. Marfuri aflate la terti                | 3952. Ajustari pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terti              |
| 358. Ambalaje aflate la terti               | 3953. Ajustari pentru deprecierea produselor finite aflate la terti             |
| 36. ANIMALE                                 | 3954. Ajustari pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terti          |
| 361. Animale si pasari                      | 3956. Ajustari pentru deprecierea animalelor aflate la terti                    |
| 368. Diferente de pret la animale si pasari |                                                                                 |
| 37. MARFURI                                 |                                                                                 |
| 371. Marfuri                                |                                                                                 |
| 378. Diferente de pret la marfuri           |                                                                                 |
| 38. AMBALAJE                                |                                                                                 |
| 381. Ambalaje                               |                                                                                 |
| 388. Diferente de pret la ambalaje          |                                                                                 |

3957. Ajustari pentru deprecierea marfurilor aflate la terti

3958. Ajustari pentru deprecierea ambalajelor aflate la terti

396. Ajustari pentru deprecierea animalelor

397. Ajustari pentru deprecierea marfurilor

398. Ajustari pentru deprecierea ambalajelor

#### CLASA 4 - CONTURI DE TERTI

##### 40. FURNIZORI SI CONTURI ASIMILATE

401. Furnizori

403. Efecte de platit

404. Furnizori de imobilizari

405. Efecte de platit pentru imobilizari

408. Furnizori - facturi nesoite

409. Furnizori - debitori

4091. Furnizori - debitori pentru cumparari de bunuri de natura stocurilor

4092. Furnizori - debitori pentru prestari de servicii

##### 41. CLIENTI SI CONTURI ASIMILATE

411. Clienti

4111. Clienti

4118. Clienti incerti sau in litigiu

413. Efecte de primit de la clienti

418. Clienti - facturi de intocmit

419. Clienti - creditori

##### 42. PERSONAL SI CONTURI ASIMILATE

421. Personal - salarii datorate

423. Personal - ajutoare materiale datorate

424. Prime reprezentand participarea personalului la profit<sup>15</sup>

425. Avansuri acordate personalului

426. Drepturi de personal neridicate

427. Retineri din salarii datorate tertilor

428. Alte datorii si creante in legatura cu personalul

4281. Alte datorii in legatura cu personalul

4282. Alte creante in legatura cu personalul

##### 43. ASIGURARI SOCIALE, PROTECTIA SOCIALA SI CONTURI ASIMILATE

431. Asigurari sociale

4311. Contributia unitatii la asigurarile sociale

4312. Contributia personalului la asigurarile sociale

4313. Contributia angajatorului pentru asigurarile sociale de sanatate

4314. Contributia angajatilor pentru asigurarile sociale de sanatate

437. Ajutor de somaj

4371. Contributia unitatii la fondul de somaj

4372. Contributia personalului la fondul de somaj

438. Alte datorii si creante sociale

4381. Alte datorii sociale

4382. Alte creante sociale

44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE SI CONTURI ASIMILATE

441. Impozitul pe profit/venit

4411. Impozitul pe profit

4418. Impozitul pe venit<sup>16</sup>

442. Taxa pe valoarea adaugata

4423. TVA de plata

4424. TVA de recuperat

4426. TVA deductibila

4427. TVA colectata

4428. TVA neexigibila

444. Impozitul pe venituri de natura salariilor

445. Subventii

4451. Subventii guvernamentale

4452. Imprumuturi nerambursabile cu caracter de subventii

4458. Alte sume primite cu caracter de subventii

446. Alte impozite, taxe si varsaminte asimilate

447. Fonduri speciale - taxe si varsaminte asimilate

448. Alte datorii si creante cu bugetul statului

4481. Alte datorii fata de bugetul statului

4482. Alte creante privind bugetul statului

45. GRUP SI ACTIONARI/ASOCIATI

451. Decontari intre entitatile afiliate

4511. Decontari intre entitatile afiliate

4518. Dobanzi aferente decontarilor intre entitatile afiliate

453. Decontari privind interesele de participare

4531. Decontari privind interesele de participare

4538. Dobanzi aferente decontarilor privind interesele de participare

455. Sume datorate actionarilor/asociatilor

4551. Actionari/asociati - conturi curente

4558. Actionari/asociati - dobanzi la conturi curente

456. Decontari cu actionarii/asociatii privind capitalul

457. Dividende de plata

458. Decontari din operatii in participatie

4581. Decontari din operatii in participatie - pasiv

4582. Decontari din operatii in participatie - activ

46. DEBITORI SI CREDITORI DIVERSI

461. Debitori diversi

|                                                                                                       |                                                                               |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------|
| 462. Creditori diversi                                                                                | CLASA 5 - CONTURI DE TREZORERIE                                               |
| 47. CONTURI DE SUBVENTII, REGULARIZARE SI ASIMILATE                                                   |                                                                               |
| 471. Cheltuieli inregistrate in avans                                                                 | 50. INVESTITII PE TERMEN SCURT                                                |
| 472. Venituri inregistrate in avans                                                                   | 501. Actiuni detinute la entitatile afiliate                                  |
| 473. Decontari din operatii in curs de clarificare                                                    | 505. Obligatiuni emise si rascumparate                                        |
| 475. SUBVENTII PENTRU INVESTITII                                                                      | 506. Obligatiuni                                                              |
| 4751. Subventii guvernamentale pentru investitii                                                      | 508. Alte investitii pe termen scurt si creante asimilate                     |
| 4752. Imprumuturi nerambursabile cu caracter de subventii pentru investitii                           | 5081. Alte titluri de plasament                                               |
| 4753. Donatii pentru investitii                                                                       | 5088. Dobanzi la obligatiuni si titluri de plasament                          |
| 4754. Plusuri de inventar de natura imobilizarilor                                                    | 509. Varsaminte de efectuat pentru investitiile pe termen scurt               |
| 4758. Alte sume primite cu caracter de subventii pentru investitii                                    | 5091. Varsaminte de efectuat pentru actiunile detinute la entitatile afiliate |
| 48. DECONTARI IN CADRUL UNITATII                                                                      | 5092. Varsaminte de efectuat pentru alte investitii pe termen scurt           |
| 481. Decontari intre unitate si subunitati                                                            | 51. CONTURI LA BANCII                                                         |
| 482. Decontari intre subunitati                                                                       | 511. Valori de incasat                                                        |
| 49. AJUSTARI PENTRU DEPRECIEREA CREANTELOR                                                            | 5112. Cecuri de incasat                                                       |
| 491. Ajustari pentru deprecierea creantelor - clienti                                                 | 5113. Efecte de incasat                                                       |
| 495. Ajustari pentru deprecierea creantelor - decontari in cadrul grupului si cu actionarii/asociatii | 5114. Efecte remise spre scontare                                             |
| 496. Ajustari pentru deprecierea creantelor - debitori diversi                                        | 512. Conturi curente la banci                                                 |
|                                                                                                       | 5121. Conturi la banci in lei                                                 |
|                                                                                                       | 5124. Conturi la banci in valuta                                              |
|                                                                                                       | 5125. Sume in curs de decontare                                               |
|                                                                                                       | 518. Dobanzi                                                                  |
|                                                                                                       | 5186. Dobanzi de platit                                                       |

5187. Dobanzi de incasat

519. Credite bancare pe termen scurt

5191. Credite bancare pe termen scurt

5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadenta

5193. Credite externe guvernamentale

5194. Credite externe garantate de stat

5195. Credite externe garantate de banci

5196. Credite de la trezoreria statului

5197. Credite interne garantate de stat

5198. Dobanzi aferente creditelor bancare pe termen scurt

#### 53. CASA

##### 531. Casa

5311. Casa in lei

5314. Casa in valuta

##### 532. Alte valori

5321. Timbre fiscale si postale

5322. Bilete de tratament si odihna

5323. Tichete si bilete de calatorie

5328. Alte valori

#### 54. ACREDITIVE

##### 541. Acreditiv

5411. Acreditiv in lei

5412. Acreditiv in valuta

542. Avansuri de trezorerie<sup>17</sup>

#### 58. VIRAMENTE INTERNE

581. Viramente interne

#### 59. AJUSTARI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DE TREZORERIE

591. Ajustari pentru pierderea de valoare a actiunilor detinute la entitatile afiliate

595. Ajustari pentru pierderea de valoare a obligatiunilor emise si rascumparate

596. Ajustari pentru pierderea de valoare a obligatiunilor

598. Ajustari pentru pierderea de valoare a altor investitii pe termen scurt si creante asimilate

#### CLASA 6 - CONTURI DE CHELTUIELI

#### 60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE

601. Cheltuieli cu materiile prime

602. Cheltuieli cu materialele consumabile

6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare

6022. Cheltuieli privind combustibilii

6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat

6024. Cheltuieli privind piesele de schimb

6025. Cheltuieli privind semintele si materialele de plantat

6026. Cheltuieli privind furajele

6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile

603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar

604. Cheltuieli privind materialele nestocate

605. Cheltuieli privind energia si apa

606. Cheltuieli privind animalele si pasarile

607. Cheltuieli privind marfurile

608. Cheltuieli privind ambalajele

609. Reduceri comerciale primite

61. CHELTUIELI CU SERVICIILE EXECUTATE DE TERTI

611. Cheltuieli cu intretinerea si reparatiile

612. Cheltuieli cu redeventele, locatiile de gestiune si chiriile

613. Cheltuieli cu primele de asigurare

614. Cheltuieli cu studiile si cercetarile

62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERTI

621. Cheltuieli cu colaboratorii

622. Cheltuieli privind comisioanele si onorariile

623. Cheltuieli de protocol, reclama si publicitate

624. Cheltuieli cu transportul de bunuri si personal

625. Cheltuieli cu deplasari, detasari si transferari

626. Cheltuieli postale si taxe de telecomunicatii

627. Cheltuieli cu serviciile bancare si asimilate

628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terti

63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE SI VARSAMINTE ASIMILATE

635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe si varsaminte asimilate

64. CHELTUIELI CU PERSONALUL

641. Cheltuieli cu salariile personalului

642. Cheltuieli cu tichetele de masa acordate salariatilor

643. Cheltuieli cu primele reprezentand participarea personalului la profit

644. Cheltuieli cu remunerarea in instrumente de capitaluri proprii

645. Cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala

6451. Contributia unitatii la asigurarile sociale

6452. Contributia unitatii pentru ajutorul de somaj

6453. Contributia angajatorului pentru asigurarile sociale de sanatate

6456. Contributia unitatii la schemele de pensii facultative

6457. Contributia unitatii la primele de asigurare voluntara de sanatate

6458. Alte cheltuieli privind asigurarile si protectia sociala

65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

652. Cheltuieli cu protectia mediului  
inconjurator

654. Pierderi din creante si debitori  
diversi

658. Alte cheltuieli de exploatare

6581. Despagubiri, amenzi si penalitati

6582. Donatii acordate

6583. Cheltuieli privind activele cedate  
si alte operatii de capital

6588. Alte cheltuieli de exploatare

66. CHELTUIELI FINANCIARE

663. Pierderi din creante legate de  
participatii

664. Cheltuieli privind investitiile  
financiare cedate

6641. Cheltuieli privind imobilizarile  
financiare cedate

6642. Pierderi din investitiile pe termen  
scurt cedate

665. Cheltuieli din diferente de curs  
valutar

666. Cheltuieli privind dobanzile

667. Cheltuieli privind sconturile  
acordate

668. Alte cheltuieli financiare

67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE

671. Cheltuieli privind calamitatile si  
alte evenimente extraordinare

68. CHELTUIELI CU  
AMORTIZARILE, PROVIZIOANELE SI  
AJUSTARILE PENTRU DEPRECIERE  
SAU PIERDERE DE VALOARE

681. Cheltuieli de exploatare privind  
amortizarile, provizioanele si ajustarile  
pentru depreciere

6811. Cheltuieli de exploatare privind  
amortizarea imobilizarilor

6812. Cheltuieli de exploatare privind  
provizioanele

6813. Cheltuieli de exploatare privind  
ajustarile pentru deprecierea imobilizarilor

6814. Cheltuieli de exploatare privind  
ajustarile pentru deprecierea activelor  
circulante

686. Cheltuieli financiare privind  
amortizarile si ajustarile pentru pierdere de  
valoare

6863. Cheltuieli financiare privind  
ajustarile pentru pierderea de valoare a  
imobilizarilor financiare

6864. Cheltuieli financiare privind  
ajustarile pentru pierderea de valoare a  
activelor circulante

6868. Cheltuieli financiare privind  
amortizarea primelor de rambursare a  
obligatiunilor

69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE  
PROFIT SI ALTE IMPOZITE

691. Cheltuieli cu impozitul pe profit

698. Cheltuieli cu impozitul pe venit si  
cu alte impozite care nu apar in elementele  
de mai sus<sup>18</sup>

CLASA 7 - CONTURI DE VENITURI

70. CIFRA DE AFACERI NETA

701. Venituri din vanzarea produselor finite

702. Venituri din vanzarea semifabricatelor

703. Venituri din vanzarea produselor reziduale

704. Venituri din servicii prestate

705. Venituri din studii si cercetari

706. Venituri din redevente, locatii de gestiune si chirii

707. Venituri din vanzarea marfurilor

708. Venituri din activitati diverse

709. Reduceri comerciale acordate

#### 71. VENITURI AFERENTE COSTULUI PRODUCTIEI IN CURS DE EXECUTIE

711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse

712. Venituri aferente costurilor serviciilor in curs de executie

#### 72. VENITURI DIN PRODUCTIA DE IMOBILIZARI

721. Venituri din productia de imobilizari necorporale

722. Venituri din productia de imobilizari corporale

#### 74. VENITURI DIN SUBVENTII DE EXPLOATARE

741. Venituri din subventii de exploatare

7411. Venituri din subventii de exploatare aferente cifrei de afaceri<sup>19</sup>

7412. Venituri din subventii de exploatare pentru materii prime si materiale consumabile

7413. Venituri din subventii de exploatare pentru alte cheltuieli externe

7414. Venituri din subventii de exploatare pentru plata personalului

7415. Venituri din subventii de exploatare pentru asigurari si protectie sociala

7416. Venituri din subventii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare

7417. Venituri din subventii de exploatare aferente altor venituri

7418. Venituri din subventii de exploatare pentru dobanda datorata

#### 75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754. Venituri din creante reactivate si debitori diversi

758. Alte venituri din exploatare

7581. Venituri din despagubiri, amenzi si penalitati

7582. Venituri din donatii primite

7583. Venituri din vanzarea activelor si alte operatii de capital

7584. Venituri din subventii pentru investitii

7588. Alte venituri din exploatare

#### 76. VENITURI FINANCIARE

761. Venituri din imobilizari financiare

7611. Venituri din actiuni detinute la entitatile afiliate

7613. Venituri din interese de participare

762. Venituri din investitii financiare pe termen scurt

763. Venituri din creante imobilizate

764. Venituri din investitii financiare cedate

7641. Venituri din imobilizari financiare cedate

7642. Castiguri din investitii pe termen scurt cedate

765. Venituri din diferente de curs valutar

766. Venituri din dobanzi

767. Venituri din sconturi obtinute

768. Alte venituri financiare

77. VENITURI EXTRAORDINARE

771. Venituri din subventii pentru evenimente extraordinare si altele similare

78. VENITURI DIN PROVIZIOANE SI AJUSTARI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

781. Venituri din provizioane si ajustari pentru depreciere privind activitatea de exploatare

7812. Venituri din provizioane

7813. Venituri din ajustari pentru deprecierea imobilizarilor

7814. Venituri din ajustari pentru deprecierea activelor circulante

7815. Venituri din fondul comercial negativ<sup>20</sup>

786. Venituri financiare din ajustari pentru pierdere de valoare

7863. Venituri financiare din ajustari pentru pierderea de valoare a imobilizarilor financiare

7864. Venituri financiare din ajustari pentru pierderea de valoare a activelor circulante

## CLASA 8 - CONTURI SPECIALE

### 80. CONTURI IN AFARA BILANTULUI

801. Angajamente acordate

8011. Giruri si garantii acordate

8018. Alte angajamente acordate

802. Angajamente primite

8021. Giruri si garantii primite

8028. Alte angajamente primite

803. Alte conturi in afara bilantului

8031. Imobilizari corporale luate cu chirie

8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare

8033. Valori materiale primite in pastrare sau custodie

8034. Debitori scoti din activ, urmariti in continuare

8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date in folosinta

8036. Redevante, locatii de gestiune,  
chirii si alte datorii asimilate

8037. Efecte scontate neajunse la  
scadenta

8038. Bunuri publice primite in  
administrare, concesiune si cu chirie

8039. Alte valori in afara bilantului

804. Amortizarea aferenta gradului de  
neutilizare a mijloacelor fixe

8045. Amortizarea aferenta gradului de  
neutilizare a mijloacelor fixe

805. Dobanzi aferente contractelor de  
leasing si altor contracte asimilate,  
neajunse la scadenta

8051. Dobanzi de platit

8052. Dobanzi de incasat<sup>21</sup>

806. Certificate de emisii de gaze cu  
efect de sera

807. Active contingente

808. Datorii contingente

89. BILANT

891. Bilant de deschidere

892. Bilant de inchidere



#### REZUMAT:

Clasificarea conturilor constă în sistematizarea conturilor potrivit caracteristicilor comune și specifice ale acestora prin încadrarea lor în clase, grupe și subgrupe de conturi, după anumite criterii, cu scopul de a realiza o ordine în mulțimea conturilor folosite de contabilitatea curentă.

Cel mai important criteriu de clasificare este cel al conținutului economic al conturilor, având un caracter științific care izvorăște din interdependența elementelor care alcătuiesc conținutul economic al conturilor: mijloace, sursele, procesele inclusiv rezultatele. Din acest punct de vedere, sistemul de conturi este structurat în patru clase: conturi de bilanț, conturi de procese, conturi în afara bilanțului și conturi de gestiune. Criteriul conținutului economic este determinant pentru funcția contabilă.

Din punctul de vedere al funcției contabile, conturile se împart în două clase: clasa conturilor de activ și clasa conturilor de pasiv. Gruparea lor în activul și pasivul bilanțului corespunde structurilor analitice studiate, astfel:

**Grupa conturilor de capitaluri** include conturi care au conținut economic surse de finanțare cu caracter permanent.

**Grupa conturilor de active imobilizate** include conturi care reflectă active fixe, destinate utilizării în activitatea unității o perioadă mare, fără a fi consumate după prima folosire.

**Grupa conturilor de stocuri și producție în curs de execuție:** au conținut economic elemente de mijloace circulante materiale.

**Grupa conturilor de terți** cuprinde conturi cu conținut economic eterogen, separate în două subgrupe: conturi de creanțe și conturi de datorii pe termen scurt.

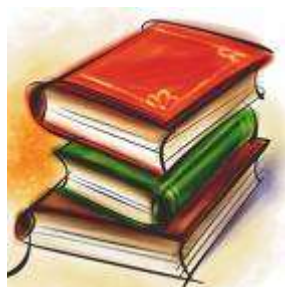
**Grupa conturilor de trezorerie** cuprinde conturile care evidențiază valori mobiliare de plasament, disponibilități în casă și în conturi la bănci, alte valori financiare, valori de încasat credite bancare pe termen scurt.

**Grupa conturilor de regularizare** cuprinde conturi folosite la delimitarea în timp a cheltuielilor și veniturilor înregistrate pe parcursul exercițiului financiar N, dar care sunt afectate exercițiilor viitoare.

**Grupa conturilor rectificative** cuprinde conturi utilizate cu scopul corectării valorii contabile de intrare a activelor și pasivelor, în cazul în care această valoare diferă de valoarea netă contabilă sau actuală determinată la inventarierea patrimoniului.

**Grupa conturilor de cheltuieli** reflectă resursele utilizate în cadrul activităților de exploatare, financiare și excepționale.

**Grupa conturilor de venituri** reflectă veniturile brute obținute ca rezultat al activităților de exploatare, financiare și extraordinare.



### EVALUARE

Timp necesar: 20 min



- Care sunt criteriile de clasificare a conturilor?
- Ce puteți spune despre simbolizarea conturilor?
- Ce semnifică fiecare clasă de conturi?
- Ce înțelegeți prin conturi bilanțiere?
- Care sunt conturile bilanțiere?
- Ce sunt conturile de procese? Care este funcția lor contabilă?

### BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

|                                                      |                                                                                             |
|------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dumitru Mățiș și colectiv                            | Bazele contabilității. Aspecte teoretice și practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005 |
| Elena Ciucur, Anca Bratu, Octavian Bojian            | Bazele contabilității, Editura ROLCRIS, București, 2005                                     |
| Emil Horomnea și colectiv                            | Bazele contabilității, Editura SEDCOM Libris, Iași, 2007                                    |
| Oprea Călin, Mihai Ristea, Ilie Văduva, Horia Neamțu | Bazele contabilității, E.D.P., București, 2000                                              |
| Dumitru Rusu                                         | Bazele contabilității, E.D.P., București, 1980                                              |

|                                                        |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|--------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| C. G. Demetrescu                                       | Istoria contabilității, Editura Științifică, București, 1998                                                                                                                                                                                                                                                                |
| Niculae Feleagă,<br>Ion Ionașcu                        | Tratat de contabilitate, vol. I, Editura Economică, București, 1998                                                                                                                                                                                                                                                         |
| Ladislau Possler,<br>Gheorghe Lambru,<br>Bogdan Lambru | Contabilitatea întreprinderii. Îndrumar practic actualizat și completat prin Reglementările contabile prevăzute de Directivele Europene a IV-a și a VII-a aprobate de OMFP nr.1752/2005 modificat și completat prin OMFP nr.2001/2006, OMFP nr.2374/2007, Ediția a IX-a, Editura fundației „Andrei Șaguna”, Constanța, 2008 |
| Kerwit D. Larson,<br>William W. Pyle                   | Fundamental Accounting Principles – Statement of Cash Flows Edition, Eleventh Edition 1988, IRWIN Homewood, Illinois                                                                                                                                                                                                        |
| Mihai Ristea coord.                                    | Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, București, 2008                                                                                                                                                                                                                                           |
| Mihai Ristea, Corina –<br>Graziela Dumitru             | Contabilitate financiară, Editura Mărgăritar, București, 2005                                                                                                                                                                                                                                                               |
| Iacob Petru Pânteă,<br>Gheorghe Bodea                  | Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ediția a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008                                                                                                                                                                                                       |
| XXX                                                    | Legea Contabilității nr. 82/1991, revizuită și actualizată                                                                                                                                                                                                                                                                  |
| XXX                                                    | OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene                                                                                                                                                                                                                                                      |

## Unitatea de învățare 9. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

**Timp necesar: 150 minute**

Considerând că v-ați însușit cunoștințele din unitățile anterioare, veți putea să analizați conturile din punctul de vedere al conținutului lor economic precum și al funcției contabile. Începând cu această unitate de învățare și continuând cu următoarele 3, va fi analizată funcționarea conturilor după conținutul lor economic. Analiza va fi întregită de aplicații pe operații economico-financiare specifice grupei de conturi analizată.

- ✓ să recunoașteți conturile de capitaluri și de datorii pe termen lung;
- ✓ să identificați conținutul economic al conturilor prezentate;
- ✓ să identificați funcția contabilă a acestora;
- ✓ să aplicați regulile de funcționare a conturilor în analiza contabilă a operațiilor cu elemente de capital propriu și de datorii pe termen lung.

### 9.1 CONTURILE DE CAPITALURI PROPRII

*Capitalurile proprii reprezintă interesul rezidual al acționarilor sau asociaților în activele unei entități după deducerea tuturor datoriilor sale.*



00:00

Capitalul propriu este partea de capital pusă la dispoziția întreprinderii de către proprietari: întreprinzători individuali, asociați sau acționari și aparține de drept proprietarilor, deci, nu este exigibil (rambursabil). Capitalul propriu este completat de capitalul străin care provine de la terți și care este rambursabil, adică devine exigibil la un anumit termen, care poate fi termen lung sau termen scurt. Capitalul propriu împreună cu capitalul exigibil pe termen lung formează capitalul permanent al întreprinderii.

În capitalul propriu se mai cuprind și unele resurse neexigibile, create de întreprindere pe parcurs, din rezultatele obținute, cum sunt: primele legate de capital, rezervele, rezultatul reportat, profitul nerepartizat.

Pentru constituirea și formarea capitalului unei societăți comerciale sunt necesare mijloace materiale și bănești care sunt aduse de către asociați și acționari sub formă de aport la societate. Aportul este valoarea pe care aceștia se angajează s-o aducă la societate. Aportul la societate poate fi de două feluri: în natură, sub forma diferitelor categorii de bunuri de natura imobilizărilor și activelor circulante materiale și în bani, în numerar sau în cont la bancă, conform statutului și contractului de societate.

Persoanele care se angajează să contribuie la constituirea unei societăți comerciale și să cumpere acțiunile acestea se numesc acționari.

Acțiunile ca titluri de valoare care reprezintă fracțiuni din capitalul unei societăți, sunt stabilite la valori egale, suma respectivă poartă denumirea de valoare nominală a acțiunilor.

În afară de valoarea nominală, acțiunile au și o valoare reală.

**Valoarea reală** a acțiunilor este valoarea care se stabilește pe piața hârtiilor de valoare în funcție de cerere și ofertă, și care poate fi mai mare sau mai mică decât valoarea nominală. Astfel, suma care se încasează în plus peste valoarea nominală se numește primă de emisiune, iar suma care nu se poate încasa din valoarea nominală (diferența în minus), se numește diferență de emisiune.

Cu ocazia înființării unei societăți comerciale au loc o serie de operații economice, cum sunt: subscrierea capitalului și vărsarea capitalului, efectuarea cheltuielilor de constituire.

**Subscrierea capitalului** este operația prin care subscritorul declară și semnează pentru valoarea (numărul de acțiuni X valoarea unitară) cu care se angajează să participe la constituirea societății comerciale. O societate se poate constitui numai dacă întregul ei capital a fost subscris. Aportul în natură trebuie adus integral la constituirea societății, iar cel în bani poate fi adus parțial la constituire și în mai multe tranșe ulterioare<sup>10</sup>.

Vărsarea capitalului este operația de punere la dispoziția societății a aporturilor în bani și în natură subscrise.

Pentru evidențierea acțiunilor subscrise și a aportului în bani și în natură precum și a altor operații economice legate de formarea capitalului se utilizează conturile: 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”, 101 „Capitalul social” și conturile de avere (mijloace materiale și bănești).

Contul 101 „**Capitalul social**” este utilizat pentru evidențierea capitalului social subscris și vărsat, în natură și bani de către acționarii sau asociații societății, precum și majorările și reducerile capitalului societății. Este cont de surse proprii permanente și îndeplinește funcția contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă: capitalul social subscris de acționari sau asociați, în bani și/sau în natură; sursele proprii destinate creșterii capitalului social. **Debitul** acestui cont, reflectă: capitalul retras de către acționari sau asociați; pierderile realizate în exercițiile precedente care diminuează capitalul social; valoarea acțiunilor proprii anulate. Prezintă **sold creditor** care reflectă capitalul social subscris, vărsat și nevărsat.

Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați. Contul sintetic 101 „Capital social” se desfășoară pe două subconturi astfel: 1011 „Capital subscris nevărsat” și 1012 „Capital subscris vărsat”.

---

<sup>10</sup> Legea 31 /1990 privind societățile comerciale



00:05



Capitalul propriu reprezintă .....

.....

și cuprinde .....

.....

Conturile de capital propriu au funcție contabilă de

.....



00:09

Contul 456 „**Decontări cu asociații privind capitalul**” este cont cu funcție contabilă de **activ/pasiv**. **Debitul** acestui cont reflectă: capitalul subscris de acționari și asociați, în bani și în natură; valoarea primelor legate de capital; plata către asociați a obligației privind capitalul de rambursat. **Creditul** acestui cont reflectă aporturile în bani și în natură aduse la societate; obligația privind rambursarea capitalului. **Soldul debitor** reflectă aportul subscris la constituirea capitalului, dar nevărsat încă; **soldul creditor** reflectă capital de rambursat.



00:10



Exemple:

1. Pentru formarea capitalului unei societăți noi în sumă de 4.000 lei, sunt subscrise 2.000 de acțiuni emise, cu valoarea nominală de 2 lei.

Operația de subscriere a capitalului social produce o creștere a dreptului de creanță a întreprinderii asupra subscrisorilor și concomitent cu aceasta, o creștere a capitalului subscris, dar nevărsat. Deci, o creștere de activ și o creștere de pasiv. Creșterea de activ se reflectă în debitul contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”, iar creșterea de pasiv în creditul contului 1011 „Capital subscris nevărsat”. Formula contabilă va fi următoarea:

|                         |   |                             |           |
|-------------------------|---|-----------------------------|-----------|
| 456                     | = | 1011                        | 4.000 lei |
| „Decontări cu asociații |   | „Capital subscris nevărsat” |           |
| privind capitalul”      |   |                             |           |

Capitalul subscris de 4.000 lei este format din valoarea a 900 de acțiuni pentru aport în natură și valoarea a 1.100 de acțiuni pentru aport în bani. Aportul în natură constă în următoarele bunuri economice: un teren evaluat la 600 lei și un utilaj evaluat la 1.200 lei.

|              |                                               |
|--------------|-----------------------------------------------|
| Teren:       | 600 lei: 2 lei/acțiune = 300 acțiuni          |
| Utilaj       | 1.200 lei: 2 lei/acțiune = 600 acțiuni        |
| <b>TOTAL</b> | <b>1.800 lei: 2 lei/acțiune = 900 acțiuni</b> |

2. Se înregistrează aducerea aportului în natură, operație care modifică prin majorare două elementele de imobilizări evidențiate în debitul conturilor de activ 211 „Terenuri” și 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații” și micșorarea elementului de creanțe, evidențiat în creditul contului de activ 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”. Formula contabilă pentru această operație este următoarea:

|                                             |   |                         |                  |
|---------------------------------------------|---|-------------------------|------------------|
| %                                           | = | 456                     | <u>1.800 lei</u> |
| 211                                         |   | „Decontări cu asociații | 600 lei          |
| „Terenuri”                                  |   | privind capitalul”      |                  |
| 213                                         |   |                         | 1.200 lei        |
| „Instalații tehnice, mijloace de transport” |   |                         |                  |

Operația de aducere a aportului modifică starea capitalului, înregistrată ca operație contabilă de actualizare a capitalului prin transferul sumei de 1.200 lei de la contul de pasiv 1011 „Capital subscris nevărsat” la contul de pasiv 1012 „Capital subscris vărsat”.

|                             |   |                           |           |
|-----------------------------|---|---------------------------|-----------|
| 1011                        | = | 1012                      | 1.800 lei |
| „Capital subscris nevărsat” |   | „Capital subscris vărsat” |           |

Remarcă: înregistrarea efectuată în subconturile (analiticele) contului sintetic 101 „Capital social” nu modifică valoarea capitalului.

3. Se fac vărsăminte ce reprezintă contravaloarea celor 1.100 acțiuni pentru aport în numerar.

Această operație economică produce, pe de o parte, creșterea numerarului din casieria întreprinderii, iar pe de altă parte micșorarea dreptului de creanță asupra subscritorilor. Deci, o creștere de activ și o micșorare tot de activ. Creșterea de activ se va reflecta în debitul contului „Casa”, iar micșorarea de activ în creditul contului „Decontări cu asociații privind capitalul”. Această operație economică se înregistrează prin următoarea formulă:

$$\begin{array}{rcl} \hline 531 & = & \hline & 456 & 2.200 \text{ lei} \\ \hline \text{„Casa”} & & \text{„Decontări cu asociații privind capitalul”} \\ \hline \end{array}$$

5. Se înregistrează trecerea capitalului din categoria „capital subscris nevărsat” în categoria „capital subscris vărsat”. Operația economică produce, pe de o parte diminuarea capitalului subscris nevărsat – elementul de pasiv, și pe de altă parte, majorarea capitalului subscris vărsat – element tot de pasiv. Diminuarea de pasiv se va reflecta în debitul contului „Capital subscris nevărsat”, iar majorarea de pasiv se va reflecta în creditul contului „Capital subscris vărsat”. Deci, formula contabilă este:



00:20

$$\begin{array}{rcl} \hline 1011 & = & \hline & 1012 & 2.200 \text{ lei} \\ \hline \text{„Capital subscris nevărsat”} & & \text{„Capital subscris vărsat”} \\ \hline \end{array}$$

Principalele operațiuni care au loc și care se înregistrează în contabilitate în legătură cu majorarea capitalului, sunt următoarele: subscrierea și emisiunea de acțiuni noi, încorporarea rezervelor, cotele-părți din profit repartizate la capital și alte operațiuni. Operațiunile ce se înregistrează în contabilitate cu privire la diminuarea capitalului social sunt: retragerea acțiunilor sau părților sociale, diminuarea valorii nominale a acțiunilor, răscumpărarea acțiunilor și anularea lor, acoperirea unor pierderi din anii precedenți, precum și alte operațiuni.

Pentru reflectarea contabilă a acestor operațiuni, în afara conturilor 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” și 101 „Capital social”, mai sunt utilizate următoarele conturi sintetice: 104 „Prime legate de capital”, 106 „Rezerve”, 117 „Rezultatul reportat”,

Contul 104 „**Prime de capital**” este utilizat pentru evidențierea primelor de emisiune, de aport și de fuziune. Acestea reprezintă excedentul dintre valoarea de emisiune și valoarea nominală a acțiunilor și părților sociale. Contul 104 „Prime de capital” are funcție contabilă de pasiv. Creditul acestui cont reflectă primele stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii și aportului la capital. Debitul acestui cont reflectă primele legate de capital încorporate în capitalul social, precum și cele transferate la rezerve. Soldul este creditor și reflectă primele constituite și netransferate.



00:22

Una din căile de majorare a capitalului societăților comerciale este și aceea de emisiune de acțiuni noi. Prețul de emisiune al noilor acțiuni poate fi superior valorii nominale a vechilor acțiuni.



Exemple: o întreprindere deține capital social de 10.000 lei constituit din 1.000 acțiuni cu valoarea nominală unitară de 10 lei.

1. Se înregistrează majorarea capitalului social printr-o nouă emisiune de 300 acțiuni, valoarea de emisiune 12 lei/acțiune. Se subscriu acțiunile cu aport în numerar.

- creșterea de capital:

$$300 \text{ acțiuni} \times 12 \text{ lei (valoarea de emisiune)} = 3.600.000 \text{ lei}$$

$$300 \text{ acțiuni} \times 10 \text{ lei (valoarea nominală)} = \underline{3.000 \text{ lei}}$$

- prima de emisiune = 600 lei

Această operație economică de subscriere a unor acțiuni noi cu primă de emisiune, determină o creștere a dreptului de creanță element de activ, și o majorare a capitalului cu valoarea nominală a noilor acțiuni la elementul de pasiv „Capital subscris nevărsat” precum și o altă majorare tot în pasiv a surselor proprii la elementul „Prime de emisiune”.

Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Decontări cu asociații privind capitalul”, care fiind cont de activ se va debita cu creșterea de activ, „Capital subscris nevărsat”, cont de pasiv care se va credita cu majorarea capitalului și „Prime legate de capital”, cont de pasiv care, de asemenea, se va credita cu majorarea primelor de emisiune. Formula contabilă este următoarea:

|                         |   |                             |           |
|-------------------------|---|-----------------------------|-----------|
| 456                     | = | %                           | 3.600 lei |
| „Decontări cu asociații |   | 1011                        | 3.000 lei |
| privind capitalul”      |   | „Capital subscris nevărsat” |           |
|                         |   | 104                         | 600 lei   |
|                         |   | „Prime legate de capital”   |           |

2. Se aporțează în numerar suma de 3.600 lei.

Operația produce creșterea numerarului din casieria unității, concomitent cu scăderea creanțelor. Creșterea elementului de activ a numerarului se înregistrează în debitul contului de activ 531 „Casa”, iar scăderea elementului de activ – creanțe se înregistrează în creditul contului de activ 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”.

Deci, formula contabilă este următoare:

$$\begin{array}{rcl} \hline 531 & = & \hline \hline \text{„Casa”} & & \text{„Decontări cu asociații} \\ & & \text{privind capitalul”} \\ \hline \end{array} \quad 3.600\text{lei}$$

3. Concomitent cu efectuarea vărsămintelor se înregistrează trecerea capitalului din categoria „capital subscris nevărsat” la categoria „capital subscris vărsat”.

Această operație contabilă determină o modificare în sensul scăderii la elementul de pasiv „Capital subscris nevărsat” și concomitent și cu aceeași sumă o majorare tot în pasiv la elementul „Capital subscris vărsat”. Formula contabilă este deci:

$$\begin{array}{rcl} \hline 1011 & = & \hline \hline \text{„Capital subscris nevărsat”} & & \text{„Capital subscris vărsat”} \\ \hline \end{array} \quad 3.000\text{lei}$$

4. Din primele constituite sunt utilizate 200lei pentru majorarea capitalului și 100lei pentru majorarea rezervelor.

Această operație economică produce o micșorare de surse proprii la elementul de pasiv „Prime legate de capital”, și totodată, majorarea a două elemente de surse proprii.

Micșorarea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Prime legate de capital”, iar creșterile de pasiv se vor înregistra în creditul conturilor „Capital social” și „Rezerve”. Formula contabilă este următoare:

$$\begin{array}{rcl} \hline 104 & = & \hline \hline \text{„Prime legate de capital”} & & \text{101 „Capital social”} \\ & & \text{106 „Rezerve”} \\ \hline \end{array} \quad \begin{array}{l} \underline{300\text{lei}} \\ 200\text{lei} \\ 100\text{lei} \end{array}$$

5. Societatea constată pe baza analizei bilanțului că are un capital social supradimensionat. Conform hotărârii AGA se diminuează capitalul social prin rambursarea către acționari a unei părți din acesta, în sumă de 250lei.

Operația produce o reducere a sursei proprii capital social (-P) care se înregistrează în debitul contului 101 „Capital social” și o angajare a obligației față de acționari (+P) înregistrată în creditul contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul”, astfel:

|                     |   |                                               |        |
|---------------------|---|-----------------------------------------------|--------|
| 101                 | = | 456                                           | 250lei |
| „Capital<br>social” |   | „Decontări cu asociații<br>privind capitalul” |        |

6. Societatea achită obligația de rambursare, conform extrasului de cont.

Operația produce o micșorare a datoriei (-P) care se înregistrează în debitul contului 456 „Decontări cu asociații privind capitalul” și o micșorare a disponibilităților bănești (-A) care se înregistrează în debitul contului 512 „Conturi curente la bănci”.

|                                               |   |                                   |        |
|-----------------------------------------------|---|-----------------------------------|--------|
| 456                                           | = | 512 „Conturi curente<br>la bănci” | 250lei |
| „Decontări cu asociații<br>privind capitalul” |   |                                   |        |



00:40

Remarcă: operații de repartizări, viramente sau transformări<sup>11</sup> interne între diferite structuri de capitaluri proprii care produc majorarea unei structuri prin încorporarea altei structuri se concretizează prin corespondențe directe între conturile de capitaluri proprii.

Contul 105 „**Rezerve din reevaluare**” este utilizat pentru evidențierea diferențelor din reevaluarea elementelor de imobilizări corporale, potrivit normelor legale.

Acestea se determină ca diferență între valoarea justă stabilită prin reevaluare și valoarea de intrare în patrimoniu (contabilă).

Exemplu: Se înregistrează diferența pozitivă în sumă de 1.250 lei rezultată în urma reevaluării unui teren.

<sup>11</sup> Astfel de operații sunt numite “operațiuni interne”

Operația produce o creștere la elementul de activ fix și concomitent o creștere la elementul de surse, de pasiv „Rezerve din reevaluare”. Conturile corespondente sunt: „Terenuri”, care fiind cont de activ și având de înregistrat o creștere, se va debita, și contul „Rezerve din reevaluare”, care fiind cont de pasiv și având de înregistrat o creștere, se va credita. Deci, formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} \hline 211 & = & \hline \hline \text{„Terenuri”} & & \text{„Rezerve din reevaluare”} \\ \hline \end{array} \quad 1.250 \text{ lei}$$

Contul 106 „**Rezerve**” este utilizat pentru evidențierea rezervelor constituite și repartizate pe destinații.

**Rezervele** sunt surse create în cadrul întreprinderii în scopul conservării și majorării capitalului.

Se pot constitui următoarele categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare, rezerve de valoare justă, rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare și alte rezerve.

**Rezervele legale** se constituie anual din profitul brut în conformitate cu prevederile legale.

**Rezervele statutare** se constituie anual din profitul net obținut conform prevederilor din statutul societății, și sunt utilizate, în special, pentru a fi încorporate în capital.

**Rezervele din surplusul de rezerve din reevaluare** se creează prin capitalizarea surplusului din reevaluare transferat direct în capitalul propriu, când acest surplus reprezintă câștig realizat.

**Alte rezerve** sunt alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut și se constituie facultativ din profitul net obținut. Acestea sunt utilizate pentru acoperirea pierderilor, creșterea capitalului sau în alte scopuri, în conformitate cu hotărârile adunărilor generale ale acționarilor sau asociaților.

Contul 106 „Rezerve” are funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă rezervele constituite. **Debitul** acestui cont reflectă rezervele utilizate. **Soldul creditor** reflectă rezervele constituite și neutilizate.



00:50



### Exemple de utilizare a contului de rezerve.

1. Se constituie o rezervă din profitul obținut în sumă de 600lei.

Această operație economică produce o majorare la elementul de activ „Repartizarea profitului” și concomitent o majorare la elementul de pasiv „Rezerve”.

Majorarea de activ se va înregistra în debitul contului de activ „Repartizarea profitului”, iar majorarea de pasiv se va înregistra în creditul contului de pasiv „Rezerve”. Deci, formula contabilă este:

|                           |   |           |        |
|---------------------------|---|-----------|--------|
| 129                       | = | 106       | 600lei |
| „Repartizarea profitului” |   | „Rezerve” |        |

2. Se acoperă pierderea reportată din exercițiul precedent de 250lei din rezerva constituită.

Operația produce o scădere la elementul de activ pierdere și concomitent o scădere la elementul de pasiv – surse proprii. Scăderea de activ se va reflecta în creditul contului „Rezultatul reportat”, iar scăderea de pasiv, în debitul contului de pasiv „Rezerve”. Formula contabilă este următoarea:

|           |   |                       |        |
|-----------|---|-----------------------|--------|
| 106       | = | 117                   | 250lei |
| „Rezerve” |   | „Rezultatul reportat” |        |

Contul 117 **„Rezultatul reportat”** este utilizat pentru evidențierea rezultatului exercițiului precedent a cărui repartizare a fost amânată de adunarea generală a acționarilor sau asociaților. Rezultatul nerepartizat poate fi pierdere sau profit, iar contul menționat are funcție contabilă de cont bifuncțional. **Debitul** acestui cont reflectă pierderea realizată în exercițiul precedent care nu a fost acoperită, precum și profitul realizat în exercițiul precedent repartizat pentru creșterea capitalului sau constituirea rezervelor. **Creditul** acestui cont reflectă profitul din exercițiul precedent nerepartizat, pierderea reportată din exercițiul anterior, acoperită din profitul perioadei curente, precum și pierderea realizată în exercițiile



00:60

anterioare care se acoperă din capitalul social. **Soldul debitor** reflectă pierderea neacoperită, iar **soldul creditor** reflectă profitul nerepartizat.



#### Exemple de utilizare a acestui cont

1. Se înregistrează pierderea din anul precedent de 500lei reportată anului curent.

Această operație produce o diminuare la elementul de activ pierdere (pentru exercițiul precedent) și o majorare a elementului de activ pierdere, pentru exercițiul curent.

Ținând seama de regulile de funcționare a conturilor de activ, creșterea de activ se va înregistra în **debitul** contului „Rezultatul reportat”, iar diminuarea de activ se va înregistra în **creditul** contului „Profit și pierdere”. Formula contabilă este următoarea:

|                       |   |                      |        |
|-----------------------|---|----------------------|--------|
| 117                   | = | 121                  | 500lei |
| „Rezultatul reportat” |   | „Profit și pierdere” |        |

2. Pentru acoperirea pierderii reportată din anul precedent adunarea generală hotărăște utilizarea rezervei existente (constituită în acest scop) de 100lei și diminuarea capitalului social cu 400lei.

Această operație economică are ca efect reducerea pierderii reportate din anul precedent, element de activ, și concomitent diminuarea elementelor de pasiv de surse proprii. Diminuarea de activ se va înregistra în creditul contului „Rezultatul reportat”, iar diminuările de pasiv se vor înregistra în debitul conturilor de pasiv „Rezerve” și „Capital social”.

Înregistrarea contabilă necesită următoarea formulă contabilă:

|                      |   |                           |        |
|----------------------|---|---------------------------|--------|
| %                    | = | 117 „Rezultatul reportat” | 500lei |
| 106 „Rezerve”        |   |                           | 100lei |
| 101 „Capital social” |   |                           | 400lei |

3. Se înregistrează profitul obținut în exercițiul precedent și nerepartizat, reportat anului curent, în sumă de 600lei.

Operația produce o diminuare a unui element de pasiv, surse proprii – profit din exercițiul precedent și o majorare a unui element de pasiv – profit, din exercițiul curent.

Diminuarea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Profit și pierdere”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Rezultatul reportat”. Formula contabilă va fi următoarea:

$$\begin{array}{rcccl} \hline & 121 & = & 117 & 600\text{lei} \\ \hline & \text{„Profit și pierdere”} & & \text{„Rezultatul reportat”} & \\ \hline \end{array}$$

4. În anul curent, adunarea generală a acționarilor hotărăște utilizarea profitului reportat de 600lei pentru majorarea rezervelor.

Această operație economică va produce o modificare în sensul scăderii la elementul de pasiv, surse proprii – profit și modificarea în sensul creșterii elementului de pasiv surse proprii, rezerve. Scăderea de pasiv se va înregistra în debitul contului „Rezultatul reportat”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Rezerve”. Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcccl} \hline & 117 & = & 106 & 600\text{lei} \\ \hline & \text{„Rezultatul reportat”} & & \text{„Rezerve”} & \\ \hline \end{array}$$

## 9.2 CONTURILE DE PROVIZIOANE

**Provizioanele** reprezintă o rezervă care se constituie pe seama cheltuielilor și este destinată acoperirii unor datorii a căror exigibilitate și valoare sunt incerte. Acestea se constituie într-un exercițiu financiar, urmând a fi utilizate în exercițiile viitoare.

În sens economic, provizioanele reprezintă o cheltuială când se constituie și un venit când sunt utilizate, diminuate sau când rămân fără obiect – anulate.

Conturile de provizioane evidențiază provizioanele constituite la sfârșitul exercițiului financiar pentru finanțarea pierderilor și a cheltuielilor probabile (incerte), care pot deveni exigibile în exercițiile viitoare. Aceste provizioane au semnificația de datorii potențiale. Conturile de provizioane au funcție contabilă de pasiv. Reflectă felurile provizioanelor în funcție de natura sau obiectul pentru care au fost constituite.

Contul sintetic de gradul I 151 „Provizioane” se dezvoltă pe următoarele conturi sintetice de gradul II: 1511 „Provizioane pentru litigii”, 1512 „Provizioane pentru garanții acordate clienților”, 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea”, 1514 „Provizioane pentru restructurare”, 1515 „Provizioane pentru pensii și obligații similare”, 1516 „Provizioane pentru impozite”, 1518 „Alte provizioane”.

Toate sunt conturi de pasiv; se creditează cu valoarea provizioanelor constituite la sfârșitul exercițiului financiar, în corespondență cu debitul conturilor de cheltuieli; se debitează cu diminuarea sau anularea provizioanelor în cazul în care acesta devine parțial sau total fără obiect în corespondență cu conturile de venituri. Soldul creditor reflectă provizioanele constituite ca sursă de finanțare cu caracter permanent sau mai mare de un an.



01:40



Exemple:

1. Societatea X are un litigiu cu un furnizor de servicii de transport privind amenzi probabile de plătit în valoare de 500lei. La sfârșitul exercițiului N se constituie provizionul. Operațiunea determină creșterea cheltuielilor privind provizioanele și crearea sursei de finanțare corespunzătoare – provizionul. Creșterea elementului de activ – cheltuieli, se înregistrează în debitul contului de activ 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele”, iar creșterea elementului de pasiv – provizion, se înregistrează în creditul contului de pasiv 151 „Provizioane”.

Formula contabilă este următoarea:

|                                    |   |               |        |
|------------------------------------|---|---------------|--------|
| 6812                               | = | 151           | 500lei |
| „Cheltuieli privind provizioanele” |   | „Provizioane” |        |

La sfârșitul exercițiului N contul 6812 „Cheltuieli de exploatare privind provizioanele” se închide prin contul 121 „Profit și pierdere”, efectul acestor cheltuieli fiind preluat de rezultatul exercițiului N când s-a produs angajarea lor.

2. În exercițiului N+1 se plătesc efectiv amenzile. Operațiunea afectează disponibilitățile din contul bancar (– A) și cheltuielile curente (+A). Conturile corespondente

sunt: 512 „Conturi curente la bănci” care se creditează cu (- A) și 658 „Alte cheltuieli de exploatare”, care se debitează cu (+ A).

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} \hline 658 & = & \hline \text{„Alte cheltuieli de exploatare”} & & \text{512 „Conturi curente la bănci”} \\ \hline & & \hline \end{array} \quad 500\text{lei}$$

3. Concomitent cu înregistrarea cheltuielilor cu amenzile plătite efectiv, provizionul devenind fără obiect se anulează (- P) prin virare la venituri (+ P).

Conturile corespondente care înregistrează efectul acestei operațiuni sunt: 151 „Provizioane” care se debitează cu micșorarea elementului de pasiv, și contul 7812 „Venituri din provizioane” creditat cu creșterea elementului de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} \hline 151 \text{ „Provizioane”} & = & \hline & & 7812 \text{ „Venituri din provizioane”} \\ \hline & & \hline \end{array} \quad 500\text{lei}$$

În exercițiul N+1 rezultatul este influențat de cheltuieli și venituri în valoare egală, anulându-se.

Remarcă: în situația câștigării litigiului – întreprinderea nu înregistrează cheltuieli curente în exercițiul N+1; anularea provizionului rămas fără obiect are efect de majorare a rezultatului în exercițiul N+1, compensând micșorarea rezultatului exercițiului N.



01:50

### 9.3 CONTURILE DE DATORII PE TERMEN LUNG

În capitalul permanent al întreprinderii, alături de capitalurile proprii și provizioane se includ și împrumuturile și datoriile pe termen lung. Acestea reprezintă capitalurile primite de la terți pe care întreprinderea trebuie să le restituie la termen și pentru care are obligația să plătească și o dobândă.

Din structura capitalului străin fac parte următoarele elemente: împrumuturile din emisiunea de obligațiuni; creditele bancare pe termen lung și mediu; datorii legate de participații; dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate.

Creditele bancare pe termen lung și mediu sunt primite de la bănci și alte instituții de creditare și cuprind creditele de peste un an. Acestea sunt acordate de către bănci și sunt garantate de întreprinderi.

Obligațiunile sunt titluri de valoare care conferă posesorului calitatea de creditor al unei societăți și dreptul de a primi pentru suma împrumutată un venit fix sub formă de dobândă.

Conturile sintetice privind evidența împrumuturilor și datoriilor asimilate, sunt următoarele: 161 „împrumuturi din emisiuni de obligațiuni”, 162 „Credite bancare pe termen lung și mediu”, 168 „Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate”, 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor” și altele.

Contul 162 „Credite bancare pe termen lung și mediu” este utilizat pentru evidențierea creditelor pe termen lung și mijlociu primite de la bănci. Este cont de surse străine și are funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă suma creditelor primite. **Debitul** acestui cont reflectă suma creditelor restituite. **Soldul** este creditor și reflectă creditele primite și nerambursate.



01:55



Exemple:

1. Societatea obține un împrumut pe termen lung de la bancă în sumă de 6.000lei.

Operația produce creșterea disponibilului din contul de la bancă (+A) înregistrată în debitul contului 512 „Conturi curente la bănci” și, concomitent, creșterea datoriei financiare față de bancă (+P) înregistrată în creditul contului 162 „Credite bancare pe termen lung și mediu”, astfel:

|                               |   |                                              |          |
|-------------------------------|---|----------------------------------------------|----------|
| 512                           | = | 162                                          | 6.000lei |
| „Conturi curente la<br>bănci” |   | „Credite bancare pe termen<br>lung și mediu” |          |

2. Rambursarea creditului bancar, operație care produce micșorarea disponibilităților bănești din cont (-A) înregistrată în creditul contului 512 „Conturi curente la bănci” și, concomitent micșorarea (achitarea) datoriei față de bancă (-P), înregistrată în debitul contului 162 „Credite bancare pe termen lung și mediu”, astfel:

|                                              |   |                               |          |
|----------------------------------------------|---|-------------------------------|----------|
| 162                                          | = | 512                           | 6.000lei |
| „Credite bancare pe termen<br>lung și mediu” |   | „Conturi curente la<br>bănci” |          |



02:30



#### REZUMAT:

Capitalul propriu este partea de capital pusă la dispoziția întreprinderii de către proprietari: întreprinzători individuali, asociați sau acționari și aparține de drept proprietarilor, deci, nu este exigibil (rambursabil). În capitalul propriu se mai cuprind și unele resurse neexigibile, create de întreprindere pe parcurs, din rezultatele obținute, cum sunt: primele legate de capital, rezervele, rezultatul reportat, profitul nerepartizat. Reprezintă surse proprii de finanțare.

Subscrierea capitalului este operația prin care subscriptorul declară și semnează pentru valoarea (numărul de acțiuni X valoarea unitară) cu care se angajează să participe la constituirea societății comerciale.

Conturile de capital propriu au funcție contabilă de pasiv.

Principalele operațiuni care au loc și care se înregistrează în contabilitate în legătură cu majorarea capitalului, sunt următoarele: subscrierea și emisiunea de acțiuni noi, încorporarea rezervelor ce depășesc limitele stabilite, cotele-părți din profit repartizate la capital și alte operațiuni. Operațiunile ce se înregistrează în contabilitate cu privire la diminuarea capitalului social sunt: retragerea acțiunilor sau părților sociale, diminuarea valorii nominale a acțiunilor, răscumpărarea acțiunilor și anularea lor, acoperirea unor pierderi din anii precedenți, precum și alte operațiuni.

Provizioanele reprezintă o rezervă care se constituie pe seama cheltuielilor și este destinată acoperirii riscurilor latente, posibile ca urmare a deprecierei elementelor patrimoniale. Acestea se constituie într-un exercițiu financiar, urmând a fi utilizate în exercițiile viitoare.

În capitalul permanent al întreprinderii, alături de capitalurile proprii, se includ și împrumuturile și datoriile pe termen lung. Acestea reprezintă capitalurile primite de la terți pe care întreprinderea trebuie să le restituie la termen și să plătească și o dobândă.

Conturile care țin evidența împrumuturilor pe termen lung au funcție contabilă de pasiv.

Din structura capitalului străin fac parte următoarele elemente: împrumuturile din emisiunea de obligațiuni; creditele bancare pe termen lung și mediu; datoriile legate de participații; dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate.

Obligațiunile sunt titluri de valoare care conferă posesorului calitatea de creditor al unei societăți și dreptul de a primi pentru suma împrumutată un venit fix sub formă de dobândă.



**EVALUARE**  
**Timp necesar: 40 min**



1. Care este formula contabilă corectă de înregistrare a subscrierii capitalului social?
  - a) 1011 Capital subscris nevărsat = 456 Decontări cu asociații privind capitalul
  - b) 456 Decontări cu asociații privind capitalul = 1012 Capital subscris vărsat
  - c) 456 Decontări cu asociații privind capitalul = 1011 Capital subscris nevărsat
  - d) 456 Decontări cu asociații privind capitalul = 117 Rezultatul reportat
  - e) 117 Rezultatul reportat = 1011 Capital subscris nevărsat
2. Care este formula contabilă corectă de înregistrare a depunerii aporturilor în bani la societate?
  - a) 456 Decontări cu asociații privind capitalul = 1011 Capital subscris nevărsat
  - b) 456 Decontări cu asociații privind capitalul = 1012 Capital subscris vărsat
  - c) 5121 Conturi la bănci în lei = 456 Decontări cu asociații privind capitalul
  - d) 5121 Conturi la bănci în lei = 1012 Capital subscris vărsat
3. Care este formula contabilă corectă de depunere ca aport în natură la societate a unui teren?
  - a. 2111 Terenuri = 456 Decontări cu asociații privind capitalul
  - b. 212 Construcții = 456 Decontări cu asociații privind capitalul
  - c. 456 Decontări cu asociații privind capitalul = 1011 Capital subscris nevărsat
  - d. 1011 Capital subscris nevărsat = 1012 Capital subscris vărsat
  - e. 211 Terenuri = 1012 Capital subscris vărsat
4. Stabiliți valoarea capitalului propriu cunoscând soldurile conturilor:  
Ct 1011... 4.000 lei  
Ct 1012 ....1.500 lei  
Ct 104 .....500 lei  
Ct 161 .....2.000 lei  
Ct 162 .....1.500 lei  
Ct 211 .....1.000 lei  
Ct 212..... 6.000 lei  
Ct 371.....1.000 lei  
Ct 5121.....1.000 lei
  - a) 4.000 lei;
  - b) 2.500 lei;
  - c) 3.500 lei;
  - d) 4.500 lei;
  - e) 6.000 lei.
5. Ce explicație puteți asocia formulei contabile: 129 = 1068

- a) repartizarea profitului la „Alte rezerve” înainte de închiderea exercițiului financiar;
  - b) acoperirea pierderii din „Alte rezerve”;
  - c) majorarea capitalului social din „Alte rezerve”;
  - d) reportarea pierderii pentru alte exerciții financiare viitoare;
  - e) repartizarea profitului la „Alte rezerve” după închiderea exercițiului financiar.
6. Se răscumpără și se anulează 1.000 de acțiuni în condițiile: valoare nominală 2 lei/acțiune, valoare de răscumpărare 1,5 lei/acțiune. Care este formula contabilă privind anularea acțiunilor?
- a) 109 = 5311    1.500 lei
  - b) 101 = 109    1.500 lei
  - c) 101 = %    2.000 lei  
109    1.500 lei  
141    500 lei
  - d) 101 = %    2.000 lei  
109    1.500 lei  
149    500 lei
  - e) 101 = 109    2.000 lei
7. Alegeți formula contabilă corectă, pentru constituirea unor rezerve legale, în valoare de 720 lei, din profitul net realizat la închiderea exercițiului curent:
- a) 129 = 1061    720
  - b) 117 = 1061    720
  - c) 121 = 1068    720
  - d) 1061 = 117    720
  - e) 1061 = 129    720
8. Ce explicație puteți asocia formulei contabile: 117 = 457
- a) repartizare profit la rezerve;
  - b) acoperirea pierderilor din anii precedenți din dividende;
  - c) achitarea dividendelor datorate în anii precedenți;
  - d) repartizare profit la dividende;
  - e) constituire dividende la sfârșitul exercițiului financiar.
9. Care este formula contabilă corectă de înregistrare a utilizării primelor de emisiune în scopul majorării capitalului?
- a. 104 = 1011
  - b. 1011 = 104
  - c. 1011 = 1012
  - d. 104 = 1012
  - e. 456 = 104
10. Ce explicație puteți asocia următoarei formule contabile: 1012 = 117
- a) majorarea capitalului social pe seama rezultatelor și a primelor obținute;
  - b) transformarea capitalului social în profit și în prime;
  - c) diminuarea capitalului social concomitent cu obținerea unui profit;
  - d) diminuarea capitalului social pe seama primelor;
  - e) acoperirea pierderilor pe seama capitalului social.

11. Majorarea capitalului social prin încorporarea rezervelor statutare va fi înregistrat prin formula:

a) 1063 = 1012

b) 1061 = 1012

c) 1063 = 1011

d) 1011 = 1063

e) 1012 = 1063

Răspunsuri: 1- c; 2 -c; 3 -a; 4 -e; 5 -a; 6 -c; 7 -b; 8 -a; 9-d; 10 -d; 11 -a.

## Unitatea de învățare 10. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

Timp necesar: 180 minute

Considerând că v-ați însușit cunoștințele din unitățile anterioare, veți putea să analizați conturile din punctul de vedere al conținutului lor economic precum și al funcției contabile. În această unitate va fi analizată funcționarea conturilor de imobilizări și cele de stocuri și producție în curs de execuție. Analiza va fi întregită de aplicații pe operații economico-financiare specifice grupei de conturi analizată.

- ✓ să recunoașteți conturile de imobilizări;
- ✓ să recunoașteți conturile de stocuri și producție în curs de execuție;
- ✓ să identificați conținutul economic al conturilor prezentate;
- ✓ să identificați funcția contabilă a acestora;
- ✓ să aplicați regulile de funcționare a conturilor în analiza contabilă a operațiilor cu elemente de imobilizări și de producție în curs de execuție.

### 10.1 CONTURILE DE IMOBILIZĂRI

Conturile de imobilizări evidențiază fluxurile și valorile economice destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea entităților economice. Grupa conturilor de imobilizări include trei subgrupe corespunzătoare celor trei categorii de imobilizări: corporale, necorporale și financiare.



00:00

Conturile de imobilizări au o funcție contabilă de activ. În **debitul** acestor conturi se înregistrează cheltuielile „activate” – în cazul imobilizărilor necorporale; intrările de bunuri imobile prin achiziție, construcție sau producție proprie și aport în natură – în cazul imobilizărilor corporale; valoarea titlurilor financiare achiziționate sau investite în capitalul altor întreprinderi, depozitele de disponibil pe termen lung, creanțele imobilizate – în cazul imobilizărilor financiare.

În **creditul** conturilor se reflectă cheltuielile amortizate integral – în cazul imobilizărilor corporale; ieșirile de imobilizări prin scoatere din funcțiune sau cedare (vânzare, cesionare) – în cazul imobilizărilor necorporale și financiare.

Soldul **debitor** evidențiază valoarea contabilă de intrare a activelor imobilizate aflate în inventarul unității patrimoniale.

### 10.1.1. Conturile de imobilizări corporale

#### 10.1.1.1. Conținutul, evaluarea și amortizarea imobilizărilor corporale

Imobilizările corporale reprezintă acele bunuri destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea entității și care nu se consumă la prima utilizare. Deci, sunt acele bunuri care participă la mai multe cicluri de exploatare și își transmit treptat valoarea asupra noilor produse obținute. Sunt deținute de entitatea economică pentru a fi utilizate: în producția de bunuri sau pentru prestări de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi utilizate în scopuri administrative.

În structura imobilizărilor corporale sunt cuprinse: terenuri și construcții; instalații tehnice și mașini; alte instalații, utilaje și mobilier; avansuri acordate furnizorilor de imobilizări corporale și imobilizări corporale în curs de execuție.

**1.Terenurile și construcțiile** se contabilizează separat, chiar și atunci când sunt achiziționate împreună.

Terenurile pot fi evidențiate în contabilitate ca: terenuri și amenajări de terenuri. În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidențiate pe următoarele grupe: terenuri agricole, terenuri silvice, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcămintele, terenuri cu construcții și altele.

Terenurile nu sunt supuse amortizării; sunt supuse amortizării investițiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălților, iazurilor, și alte lucrări similare.

La intrarea în entitate, imobilizările corporale fixe se înregistrează la **costul de achiziție** pentru cele cumpărate; **costul de producție** pentru imobilizările corporale produse în unitate sau construite, **valoarea justă** estimată pentru activele imobilizate obținute cu titlu gratuit și la **valoarea de aport** pentru cele dobândite ca aport în natură al asociaților.

Valoarea de intrare se mai numește și **valoare contabilă**, deoarece la această valoare imobilizările corporale rămân înregistrate în bilanț. Aceasta se schimbă numai cu ocazia reevaluărilor.

**Evidența analitică** se ține pe fiecare obiect de evidență, prin care se înțelege obiectul singular sau complexul de obiecte cu toate dispozitivele și accesoriile lui, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitatea lui, o funcție distinctă.

Recuperarea valorii imobilizărilor corporale se face în mod treptat pe calea amortizării. **Amortizarea** se determină prin aplicarea **cotelor de amortizare** asupra valorii de intrare a imobilizărilor.

Amortizarea se calculează pe baza unui **plan de amortizare**, de la data punerii în funcțiune a imobilizărilor până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare.

Amortizarea se înregistrează distinct în contabilitate pe categorii și pe obiecte de evidență. Prin scăderea amortizării din valoarea contabilă (de intrare) se obține **valoarea netă contabilă** (rămasă sau reală).



00:07

**Reevaluarea imobilizărilor corporale** este operațiunea de stabilire a valorii juste a activului imobilizat existent în entitate.

#### ***10.1.1.2. Contabilitatea operațiilor economice privind imobilizările corporale***

Principalele operații economice ce au loc în legătură cu imobilizările corporale sunt: intrarea în entitate, utilizarea imobilizărilor corporale în activitatea întreprinderii și ieșirea din entitate.

Pentru evidențierea imobilizărilor corporale se utilizează conturile sintetice 211 „Terenuri”, 212 „Construcții”, 213 „Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații” și **214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale** care, după conținutul economic sunt conturi de mijloace economice, iar după funcția contabilă sunt conturi de activ. Se debitează cu intrările în entitate a imobilizărilor corporale pe diferite căi (cumpărări, investiții-construcții, aport în natură la societate, donații cu titlu gratuit, plusuri constatate la inventariere). Se creditează cu ieșirile din entitate a imobilizărilor corporale pe diverse căi (casare, vânzare, lipsuri constatate la inventariere, donații, participații, distruse datorită calamităților naturale). Soldurile debitoare reflectă existentul de imobilizări corporale.



00:08



Imobilizările corporale cuprind: .....

La intrare, imobilizările corporale se evaluează la

.....  
.....

Conturile de imobilizări corporale au funcție contabilă de

.....  
.....



00:10

#### **De exemplu:**

1. Întreprinderea achiziționează un utilaj în valoare de 200.000 lei. Această operație economică produce ca efect majorarea elementului de activ fix și totodată, majorarea elementului de pasiv datorii comerciale. Operația va fi înregistrată în contul de activ „Echipamente tehnologice” și în contul de pasiv „Furnizori de imobilizări”. Conform regulilor de funcționare a conturilor, contul „Echipamente tehnologice” se va debita cu

creșterea de activ, iar contul „Furnizori de imobilizări” se va **credita** cu creșterea de pasiv. Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{ccccc} 2131 & = & 404 & & 200.000 \text{ lei} \\ \text{„Echipamente tehnologice”} & & \text{„Furnizori de imobilizări”} & & \end{array}$$

Activele fixe existente sunt utilizate în diferite sectoare de activitate ale întreprinderii, cu care ocazie își pierde treptat o parte din valoarea de utilitate și corespunzător o parte din valoare. Această pierdere este cunoscută sub denumirea de **uzură** a cărei expresie valorică se include în cheltuieli sub formă de **amortizare**.

Amortizarea se calculează pe toată durata de folosire, până la recuperarea integrală a valorii, în metoda liniară, astfel:

$$A_a = \frac{V.I.}{T}$$

$A_a$  = amortizarea anuală (anuitatea)

V.I. = valoarea de înregistrare (contabilă)

T. = timpul de funcționare (în ani)

De exemplu, dacă activul achiziționat, cu valoarea de 200.000 lei are o durată normală de utilizare de 5 ani, atunci anuitatea se calculează astfel:

$$A_a = \frac{200.000 \text{ lei}}{5} = 40.000 \text{ lei}$$

Pentru evidențierea amortizării imobilizărilor corporale se utilizează contul sintetic 281 „**Amortizări privind imobilizările corporale**”, care îndeplinește o funcție de cont rectificativ a valorii de intrare a imobilizărilor corporale și are funcție contabilă de pasiv. Se creditează cu amortizarea imobilizărilor corporale calculată și inclusă în cheltuieli. Se **debitează** cu amortizarea imobilizărilor corporale scoase din unitate. **Soldul** este creditor și reflectă amortizarea activelor fixe.

| Durata de folosire (ani) | Valoarea de Înregistrare (contabilă) | Amortizarea calculată | Valoarea rămasă (netă contabilă) | Amortizare cumulată |
|--------------------------|--------------------------------------|-----------------------|----------------------------------|---------------------|
| 1                        | 200.000                              | 40.000                | 160.000                          | 40.000              |
| 2                        | 200.000                              | 40.000                | 120.000                          | 80.000              |

|       |         |         |        |         |
|-------|---------|---------|--------|---------|
| 3     | 200.000 | 40.000  | 80.000 | 120.000 |
| 4     | 200.000 | 40.000  | 40.000 | 160.000 |
| 5     | 200.000 | 40.000  | 0      | 200.000 |
| TOTAL | x       | 200.000 | x      |         |

Din tabel se observă că acest activ imobilizat rămâne evidențiat în contabilitate la valoarea de înregistrare de 200.000 lei, toată perioada de existență și funcționare a lui, deoarece, din punct de vedere fizic el este și trebuie să fie întreg ca să poată funcționa. Pe măsura utilizării lui, el își pierde din valoare care se recuperează prin amortizarea calculată și înregistrată anual.

2. Se calculează și se înregistrează amortizarea utilajului în anul I.

$$\text{Anuitatea} = \frac{200.000 \text{ lei}}{5 \text{ ani}} = 40.000 \text{ lei/an}$$

Această operație produce o creștere a cheltuielilor cu amortizarea (+A) înregistrată în debitul contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere” și, concomitent, o diminuare a valorii utilajului, care nu se înregistrează direct în contul de activ 2131 „Echipamente tehnologice”, care menține nemodificată valoarea de intrare a mijlocului fix, ci, în creditul contului rectificativ 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”. Acest cont suplinește creditul contului de imobilizări, fiindu-i atribuită o funcție contabilă de pasiv; astfel se poate considera creșterea de pasiv din creditul contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale” ca sursă de finanțare a valorii activului depreciat.

Formula contabilă este următoarea:

|                                                                                                |   |                                              |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|---|----------------------------------------------|------------|
| 681                                                                                            | = | 281                                          | 40.000 lei |
| „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere” |   | „Amortizări privind imobilizările corporale” |            |

În următorii ani de folosire se repetă înregistrările, astfel că după cinci ani de utilizare a activului situația în conturi se prezintă astfel:

| 2131                      |         |         |  | 281 “Amortizarea          |            |
|---------------------------|---------|---------|--|---------------------------|------------|
| „Echipamente tehnologice” |         |         |  | imobilizărilor corporale” |            |
| D                         | C       |         |  | D                         | C          |
| [1] 200.000               | 200.000 | ← [3] → |  | 200.000                   | 40.000 [2] |
|                           |         |         |  |                           | 40.000 2   |
|                           |         |         |  |                           | 40.000 3   |
|                           |         |         |  |                           | 40.000 4   |
| [2]                       |         |         |  |                           | 40.000 5   |

| 681                                                                                            |        |  |  |
|------------------------------------------------------------------------------------------------|--------|--|--|
| „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere” |        |  |  |
| D                                                                                              | C      |  |  |
| 1                                                                                              | 40.000 |  |  |
| 2                                                                                              | 40.000 |  |  |
| 3                                                                                              | 40.000 |  |  |
| 4                                                                                              | 40.000 |  |  |
| 5                                                                                              | 40.000 |  |  |

Datele din contul 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere” au în acest moment numai o valoare informațională. În realitate acest cont s-a închis la sfârșitul fiecărui an. Soldurile celorlalte două conturi reflectă următoarele: Contul 213 „Echipamente tehnologice” are un sold de 200.000 lei, care reflectă



00:30

valoarea de înregistrare a activului imobilizat, care în realitate nu mai există întrucât ea a fost recuperată anual și se găsește ca sold al contului 281 „Amortizări privind imobilizările corporale”.

În aceste condiții se pune problema scoaterii din evidență a activului imobilizat complet uzat și amortizat, deci ieșirea din entitate a activului imobilizat precum și a amortizării înregistrate sau închiderea celor două conturi.

**Ieșirea imobilizărilor corporale** din entitate poate avea loc în următoarele situații:

- au ajuns la limita duratei lor de utilizare și sunt scoase din funcțiune (casate);
- vânzare (cedare);
- lipsuri constatate în gestiune;
- donații cu titlu gratuit;
- retrageri de părți sociale de către asociați.

**Scoaterea din funcțiune** a activelor imobilizate are loc atunci când acestea ajung la limita fizică a uzurii și nu mai pot satisface cerințele impuse de parametrii tehnico-economici ai procesului de producție.

Există situații în care se decide casarea activului fix înainte de a fi amortizat integral, dacă menținerea în funcțiune nu mai corespunde criteriilor economice.

De exemplu:

3. Se înregistrează scoaterea din evidență a activului imobilizat care are valoarea de înregistrare de 200.000 lei și este amortizat integral.

Această operație economică are ca efect modificarea unui element de activ în sensul scăderii imobilizărilor corporale; totodată modificarea unui element de pasiv rectificativ, tot în sensul scăderii. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Echipamente tehnologice” și „Amortizări privind imobilizările corporale”.

Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, scăderea de activ se va înregistra în contul „Echipamente tehnologice” pe credit, iar scăderea de pasiv se va înregistra în contul „Amortizări privind imobilizările corporale” pe debit.

Astfel, s-a ajuns la următoarea formulă contabilă:

$$\begin{array}{ccc}
 281 & = & 2131 \quad 200.000 \text{ lei} \\
 \text{„Amortizări privind} & & \text{„Echipamente} \\
 \text{imobilizările corporale”} & & \text{tehnologice”}
 \end{array}$$

Dacă se face înregistrarea în ordine sistematică în conturile deschise anterior, acestea se închid, deci nu mai prezintă sold.

Ieșirea imobilizărilor corporale din entitate pe celelalte căi (vânzare, donație, lipsuri etc.), se face la valoarea pe care o au în momentul respectiv, în general, incomplet amortizate.

De exemplu:

4. Se înregistrează vânzarea imobilizării după trei ani de folosire. Situația în conturi este, deci, următoarea:

| 2131                      |         | 281                                    |         |
|---------------------------|---------|----------------------------------------|---------|
| „Echipamente tehnologice” |         | “Amortizarea imobilizărilor corporale” |         |
| D                         | C       | D                                      | C       |
| 200.000                   | 200.000 | 120.000                                | 40.000  |
|                           |         |                                        | 40.000  |
|                           |         |                                        | 40.000  |
|                           |         | 120.000                                | 120.000 |

| 658                             |   |
|---------------------------------|---|
| „Alte cheltuieli de exploatare” |   |
| D                               | C |
| 80.000                          |   |

Această operație economică are ca efect modificarea a trei elemente, astfel: „Echipamente tehnologice”, element din activul bilanțului care se va micșora cu întreaga valoare de intrare: „Amortizări privind imobilizările corporale”, element de pasiv care se va micșora cu întreaga amortizare înregistrată în cei trei ani de utilizare; „Alte cheltuieli de exploatare”, element de activ care se va majora prin includerea în cheltuieli a valorii neamortizate a activului. Operația se va înregistra în trei conturi care poartă denumirea elementelor modificate, astfel: contul „Echipamente tehnologice” fiind cont de activ și având de înregistrat o micșorare se va **credita** cu valoarea imobilizării; contul „Amortizări privind imobilizările corporale”, fiind cont de pasiv și având de înregistrat o micșorare, se va **debita** cu amortizarea înregistrată; contul „Alte cheltuieli de exploatare” fiind cont de activ și având de înregistrat o majorare a cheltuielilor prin includerea diferenței neamortizate, se va **debita**.

Formula contabilă de înregistrare a acestei operații este, deci:

|                                                  |     |   |                           |                    |
|--------------------------------------------------|-----|---|---------------------------|--------------------|
|                                                  | %   | = | 2131                      | <u>200.000 lei</u> |
| 281 „Amortizări privind imobilizările corporale” |     |   | „Echipamente tehnologice” | 120.000 lei        |
|                                                  | 658 |   |                           | 80.000 lei         |
| „Alte cheltuieli de exploatare”                  |     |   |                           |                    |

Înregistrarea în ordine sistematică se va face în conturile deschise anterior (ca situație existentă).



00:45

### 10.1.2. Conturile de imobilizări necorporale

Imobilizările necorporale constau în drepturi ale întreprinderii asupra unor imobilizări care nu se concretizează în bunuri fizice cu conținut material, ci într-un document juridic sau comercial.

În structura acestora se cuprind o serie de componente, cum sunt: cheltuieli de constituire, programele informatice, fondul comercial, cheltuielile de dezvoltare, concesiunile, brevetele, licențele, mărcile de fabrică sau de comerț și alte drepturi și valori similare.

Aceste componente ale imobilizărilor necorporale sunt procurate de întreprindere prin cumpărare de la alte întreprinderi, aduse ca aport la societate, donații cu titlu gratuit sau sunt produse în propriul proces de producție al întreprinderii. Recuperarea valorii se face tot pe

calea amortizării, adică prin includerea anuală în cheltuieli a unei părți din valoarea acestora, iar în cazul cedării (vânzări), prin sumele încasate de la terți.

Pentru evidențierea existenței și mișcării imobilizărilor necorporale se utilizează următoarele conturi sintetice: 201 „Cheltuieli de constituire”; 203 „Cheltuieli de dezvoltare”; 205 „Concesiuni, brevete și alte drepturi și valori similare”; 207 „Fond comercial”; 208 „Alte imobilizări necorporale”; 280 „Amortizări privind imobilizările necorporale”.

Contul 201 „**Cheltuieli de constituire**”<sup>12</sup> este utilizat pentru evidențierea cheltuielilor ocazionate de înființarea sau dezvoltarea întreprinderii, cum sunt: cheltuielile de înscriere și înmatriculare, cheltuielile cu emisiunea și vânzarea de acțiuni, cheltuieli de publicitate și de prospectare a pieței și altele. Are funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă cheltuielile ocazionate de înființarea și dezvoltarea societății de natura celor menționate. **Creditul** acestui cont reflectă cheltuielile de constituire amortizate integral. **Soldul** este debitor și reflectă cheltuielile de constituire neamortizate.

Contul 203 „**Cheltuieli de dezvoltare**” este utilizat pentru evidențierea cheltuielilor de cercetare dezvoltare efectuate în scopul obținerii de imobilizări necorporale.

**Dezvoltarea cuprinde ansamblul de lucrări sistematice**, bazate pe cunoștințe obținute prin cercetare sau experiențe practice, efectuate în vederea obținerii producției de materiale, dispozitive, procedee, sisteme sau servicii noi, sau ameliorarea celor existente.

Contul 203 „**Cheltuieli de dezvoltare**” are funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă lucrările și proiectele de cercetare și dezvoltare efectuate pe cont propriu.

**Creditul** acestui cont reflectă cheltuielile de dezvoltare amortizate integral. **Soldul** este debitor și reflectă cheltuielile de cercetare și dezvoltare înregistrate.

Contul 205 „**Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi și active similare**”, evidențiază cheltuielile făcute pentru a obține avantajul pe care îl constituie protecția acordată în anumite condiții inventatorului, autorului sau beneficiarului dreptului de exploatare a unui brevet, a unei licențe, a unei mărci de fabrică, a unui procedeu, a unui drept de proprietate literară sau artistică, sau titularului unei concesiuni. Totodată, evidențiază concesiunile, brevetele, licențele, mărcile de fabrică și de comerț aduse ca aport la societate, achiziționate sau dobândite pe alte căi, imobilizate pe o perioadă determinată (cu excepția celor create intern de entitate).

Contul menționat are funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă concesiunile, brevetele și alte drepturi și valori similare achiziționate, aduse ca aport la înființarea societății.

---

<sup>12</sup> Aceste cheltuieli pot fi recunoscute (înregistrate) direct pe cheltuieli, după natura lor, în funcție de alegerea făcută prin intermediul Politicilor contabile.

**Creditul** acestui cont reflectă aceleași elemente amortizate integral, precum și valoarea neamortizată la cedarea (vânzarea) elementului de imobilizare. **Soldul** este debitor și reflectă concesiunile, brevetele, licențele și alte valori similare existente.

Contul 207 „**Fond comercial**” este utilizat pentru a recunoaște, de regulă, la consolidare diferența dintre costul de achiziție și valoarea justă la data tranzacției, a părții din activele nete achiziționate de către o entitate..

Contul 280 „**Amortizări privind imobilizările necorporale**”. Acest cont evidențiază amortizarea calculată asupra imobilizărilor necorporale. Pentru cunoașterea amortizării pe fiecare fel de imobilizare necorporală, contul sintetic, se desfășoară în următoarele subconturi: 2801 „Amortizarea cheltuielilor de constituire”; 2803 „Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare”; 2805 „Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale și altor drepturi și valori similare”; 2807 „Amortizarea fondului comercial”; 2808 „Amortizarea altor imobilizări necorporale”.

Contul 280 „**Amortizări privind imobilizările necorporale**” are funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea cheltuielilor aferente amortizării imobilizărilor necorporale. **Debitul** acestui cont reflectă amortizarea cumulată, aferentă imobilizărilor necorporale cedate, sau scoase din activ. **Soldul creditor**, reflectă amortizarea aferentă imobilizărilor necorporale la sfârșitul exercițiului.



01:10

Exemple de utilizare a conturilor menționate:

1. Întreprinderile achiziționează un program informatic în valoare de 500 lei; se estimează o durată de utilizare de doi ani. Această operație va avea ca efect modificarea elementului de imobilizări necorporale în sensul creșterii, ceea ce semnifică majorarea activului prin intrarea în patrimoniu a unui bun economic, și totodată, majorarea unui element din pasiv – datorii comerciale, ceea ce semnifică creșterea obligației față de furnizorul de imobilizări de a-i plăti contravaloarea bunului primit. Creșterea de activ se va înregistra în debitul contului „Alte imobilizări necorporale”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Furnizori de imobilizări”. Astfel, s-a ajuns la următoarea formulă contabilă:

|                                   |   |                               |         |
|-----------------------------------|---|-------------------------------|---------|
| 208                               | = | 404                           | 500 lei |
| „Alte imobilizări<br>necorporale” |   | „Furnizori de<br>imobilizări” |         |

2. Se înregistrează amortizarea programului informatic pentru primul an de utilizare în sumă de 250 lei. Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ „Cheltuielile de exploatare privind amortizările și provizioanele”, prin includerea în cheltuieli a amortizării și concomitent, majorarea elementului de pasiv „Amortizări privind imobilizările necorporale”, prin majorarea amortizării înregistrate. Creșterea de activ se înregistrează în debitul contului „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și

provizioanele”, iar creșterea de pasiv, se înregistrează în creditul contului „Amortizări privind imobilizările necorporale”. Formula contabilă este următoarea:

|                                                                  |   |                                                |         |
|------------------------------------------------------------------|---|------------------------------------------------|---------|
| 681                                                              | = | 280                                            | 250 lei |
| „Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele” |   | „Amortizări privind imobilizările necorporale” |         |

În anul al doilea de folosire a programului informatic se înregistrează amortizarea prin aceeași formulă contabilă, astfel în anul doi de folosire s-a recuperat întreaga valoare.

3. Se înregistrează scoaterea din evidență a programului informatic complet amortizat. Această operație produce diminuarea elementului de activ fix necorporal „Alte imobilizări necorporale”, prin ieșirea din patrimoniu a acestui bun și totodată, diminuarea elementului de pasiv „Amortizări privind imobilizările necorporale”, prin micșorarea amortizării acumulate. Diminuarea de activ se înregistrează în creditul contului „Alte imobilizări necorporale”, iar diminuarea de pasiv se înregistrează în debitul contului „Amortizări privind imobilizările necorporale”. Formula contabilă este următoarea:

|                                                |   |                                |         |
|------------------------------------------------|---|--------------------------------|---------|
| 280                                            | = | 208                            | 500 lei |
| „Amortizări privind imobilizările necorporale” |   | „Alte imobilizări necorporale” |         |

Înregistrarea în ordine sistematică a operațiilor menționate se prezintă astfel:

|                            |                                |                                          |                                                 |
|----------------------------|--------------------------------|------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| 404                        | 208                            | 280                                      | 681                                             |
| „Furnizori de imobilizări” | „Alte imobilizări necorporale” | „Amortizări pv. imobilizările corporale” | „Chelt. de expl. pv. amortiz. și provizioanele” |
| D                          | CD                             | CD                                       | CD C                                            |
|                            | 500 500                        | 500                                      | 250 250                                         |
|                            |                                |                                          | 250 250                                         |



01:20



Efectuați analiza următoarelor operații:

1. Cheltuielile ocazionate de înființarea unei societăți este în valoare de 500 lei.
2. Administratorul hotărăște amortizarea cheltuielilor de constituire în 2 ani. Să se calculeze și să se înregistreze amortizarea pentru prima lună.
3. După 2 ani, cheltuielile de constituire se scot din evidența contabilă.

.....

.....

.....

.....

.....

Societățile pot participa cu capital la formarea capitalului altor societăți, sau la dezvoltarea acestora, prin: cumpărarea de acțiuni și obligațiuni; prin părți sociale; prin împrumuturi acordate pe termen lung.



01:25

O întreprindere poate cumpăra acțiunile altei societăți pe o perioadă mare de timp, fapt pentru care acțiunile respective fac parte, și sunt înregistrate în bilanțul entității. Dacă numărul acțiunilor cumpărate este relativ mare, posesia lor permite exercitarea unei influențe asupra întreprinderii de la care le-a cumpărat. Totodată, întreprinderile care au sume disponibile pot acorda altor întreprinderi împrumuturi pe termen lung.

Pentru titlurile de participare deținute întreprinderile încasează anual cote-părți din profit sub formă de dividende, iar pentru împrumuturile acordate încasează dobânzi.

Principalele conturi sintetice în care se înregistrează operațiile economice privind imobilizările financiare sunt: 263 „Interese de participare”; 267 „Creanțe imobilizate”; 269 „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”.

Contul 263 „**Interese de participare**” are funcție contabilă de activ. Debitul acestui cont reflectă valoarea titlurilor de participare achiziționate, răscumpărate, sau aduse ca aport la societate. Creditul acestui cont reflectă valoarea titlurilor de participare cedate. Soldul reflectă valoarea titlurilor de participare existente.

Contul 267 „**Creanțe imobilizate**” are funcție contabilă de activ. În debitul acestui cont se reflectă valoarea împrumuturilor acordate și a veniturilor de realizat din dobânzile la împrumuturi. În creditul acestui cont se reflectă valoarea împrumutului rambursat și a dobânzii încasate. Soldul este debitor și reflectă valoarea împrumuturilor și a diverselor creanțe acordate altor întreprinderi.

Contul 269 „**Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare**” este cont cu funcție contabilă de pasiv și este utilizat pentru evidențierea obligațiilor de plată create în



01:30

cadrul relațiilor de achiziționare a imobilizărilor financiare. Creditul acestui cont reflectă sumele datorate pentru achiziționarea de imobilizări financiare. Debitul acestui cont reflectă sumele plătite pentru imobilizările financiare achiziționate. Soldul este creditor și reflectă sumele datorate și neplătite.

Exemple:

1. Se cumpără de la o societate „X”, pe termen lung, un pachet de 1.000 acțiuni cu valoare nominală de 9lei, reprezentând o cotă de 30% din capitalul societății „X”.

Această operație economică are ca efect creșterea elementului de imobilizări financiare (+A) și totodată, creșterea elementului de pasiv – datorii. Conform regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în contul „Interese de participare” pe debit, iar creșterea de pasiv se va înregistra în contul „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”, pe credit.

Formula contabilă:

|                           |   |                                                           |           |
|---------------------------|---|-----------------------------------------------------------|-----------|
| 263                       | = | 269                                                       | 9.000 lei |
| „Interese de participare” |   | „Vărsăminte de efectuat<br>pentru imobilizări financiare” |           |

2. Se achită titlurile cumpărate din disponibilul existent în cont în bancă.

Această operație are ca efect scăderea de activ a disponibilităților existente în contul curent al întreprinderii de la bancă și concomitent, o scădere de pasiv a obligației întreprinderii față de terța persoană de la care a cumpărat titlurile. Scăderea de pasiv va fi înregistrată în debitul contului de pasiv „Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare”, iar scăderea de activ va fi înregistrată în creditul contului de activ „Conturi curente la bănci”.

Formula contabilă la care s-a ajuns este următoarea:

|                                                           |   |                               |           |
|-----------------------------------------------------------|---|-------------------------------|-----------|
| 269                                                       | = | 512                           | 9.000 lei |
| „Vărsăminte de efectuat<br>pentru imobilizări financiare” |   | „Conturi curente la<br>bănci” |           |

3. Întreprinderea acordă societății „X” un împrumut pe termen lung în sumă de 3.000.000 lei. Dobânda cuvenită este de 10%

$$\text{Dobanda} = \frac{3.000.000 \times 10}{100} = 300.000 \text{ lei}$$

Această operație economică produce următoarele modificări patrimoniale: o micșorare în activul bilanțului la elementul ce semnifică disponibilul existent în contul întreprinderii; o majorare în pasivul bilanțului la elementul ce semnifică venituri financiare obținute de întreprindere din dobânda cuvenită; o majorare în activul bilanțului la elementul ce semnifică dreptul de creanță a întreprinderii de a încasa la scadență contravaloarea împrumutului și a dobânzii cuvenite. Ținând seama de regulile de funcționare a conturilor, micșorarea de activ se va înregistra în creditul contului „Conturi curente la bănci”, creșterea de pasiv se va înregistra în creditul contului „Venituri din creanțe imobilizate”, iar creșterea de activ se va înregistra în debitul contului „Creanțe imobilizate”.

Formula contabilă la care s-a ajuns în urma efectuării analizei contabile este următoarea:

|                       |   |                                        |                      |
|-----------------------|---|----------------------------------------|----------------------|
| 267                   | = | %                                      | <u>3.300.000 lei</u> |
| „Creanțe imobilizate” |   | 512                                    | 3.000.000 lei        |
|                       |   | „Conturi curente la bănci”             |                      |
|                       |   | 763 „Venituri din creanțe imobilizate” | 300.000 lei          |

4. La scadență se înregistrează împrumutul restituit, inclusiv dobânda cuvenită.

Această operație economică are ca efect creșterea de activ a disponibilului în contul întreprinderii de la bancă și totodată, scăderea de activ a dreptului de creanță al întreprinderii. Operația economică se va înregistra în două conturi corespondente: „Creanțe imobilizate” și „Conturi curente la bănci”. Contul „Curente la bănci”, fiind cont de activ se va debita cu suma ce reprezintă creanța încasată, iar contul „Creanțe imobilizate”, fiind cont de activ, se va credita cu micșorarea dreptului de creanță.

|                            |   |                       |               |
|----------------------------|---|-----------------------|---------------|
| 512                        | = | 267                   | 3.300.000 lei |
| „Conturi curente la bănci” |   | „Creanțe imobilizate” |               |

Cesionarea (vânzarea) titlurilor de participare se efectuează prin intermediul bursei de valori. Prețul de cesiune (vânzare) se înregistrează în categoria veniturilor, în contul 7641 „Venituri din imobilizări financiare cedate”.

Exemplu: Se vând 500 acțiuni din pachetul de titluri de participare, la prețul de cesiune de 12 lei/acțiune.

a) Se înregistrează vânzarea reprezentând transferul dreptului de proprietate. Operația produce creșterea unui element de activ – dreptul de creanță asupra cumpărătorului și creșterea unui element de pasiv ce semnifică venitul financiar (ca sursă de proveniență a elementului de activ – creanța).

Conturile corespondente sunt: 461 „Debitori diverși”, cont de activ care înregistrează în debit creșterea dreptului de creanță și contul de pasiv 7641 „Venituri din imobilizări financiare cedate” care se creditează cu creșterea veniturilor.

Formula contabilă este:

|                       |   |                                                         |           |
|-----------------------|---|---------------------------------------------------------|-----------|
| 461                   | = | 7641 „Venituri din<br>imobilizări<br>financiare cedate” | 6.000 lei |
| „Debitori<br>diverși” |   |                                                         |           |

b) Se înregistrează ieșirea din patrimoniu a acțiunilor cedate, la valoarea contabilă de înregistrare (costul de achiziție de 9 lei/acțiune).

Operația produce scăderea unui element de activ ca semnifică imobilizări financiare sub forma titlurilor de participare și creșterea unui element de activ ce semnifică cheltuielile (la cost de achiziție).

Conturile corespondente: 263 „Interese de participare”, cont de activ care se creditează cu scăderea de activ și 6641 „Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate”, cont de activ care se debitează cu creșterea de activ.

Formula contabilă este:

|                                                              |   |                              |           |
|--------------------------------------------------------------|---|------------------------------|-----------|
| 6641 „Cheltuieli privind<br>Imobilizările financiare cedate” | = | 263                          | 4.500 lei |
|                                                              |   | „Interese de<br>participare” |           |

Remarcă: deoarece imobilizările financiare nu se amortizează, includerea în cheltuieli a costului de achiziție se efectuează la ieșirea din patrimoniu.



01:50

## 10.2 CONTURILE DE STOCURI ȘI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE

### 10.2.1. Conținutul și structura stocurilor și a producției în curs de execuție

Stocurile de valori materiale și comenzile în curs de execuție cuprind totalitatea bunurilor și serviciilor din cadrul întreprinderii, în scopul consumării lor în procesul de producție sau pentru a fi vândute în aceeași stare, sau după ce au suferit o prelucrare.

În structura stocurilor se cuprind următoarele elemente: materii prime, materiale consumabile, produsele, animalele, mărfurile, ambalajele, obiectele de inventar și producția în curs de execuție.

**Materiile prime** sunt acele bunuri care participă la producerea noilor produse și care se caracterizează prin faptul că își transmit direct valoarea, cât și conținutul lor material asupra noilor produse, căpătând o nouă formă și chiar o nouă destinație.

**Materialele consumabile** sunt acele bunuri materiale care au caracteristic faptul că participă direct la procesul de producție sau ajută procesul de producție, fără a se regăsi, de regulă, în conținutul noului produs obținut.

**Produsele**, se pot găsi sub formă de semifabricate, adică produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o secție (fază de fabricație) și care trec în continuare în procesul tehnologic al altei secții, sau se livrează altor întreprinderi; **produse finite**, adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricație și nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul unității patrimoniale, putând fi depozitate în vederea vânzării altor întreprinderi; **produse reziduale**, care se obțin în același proces de producție fără a îndeplini condițiile de calitate, putând fi utilizate în alte scopuri sub forma rebuturilor, materialelor recuperabile, sau a deșeurilor.

**Animalele și păsările**, respectiv animalele născute și cele tinere de la orice specie de animale, crescute și folosite pentru reproducție, puse la îngrășat pentru a fi vândute, coloniile de albine precum și animalele de producție pentru lapte, carne, lână, blană.

**Mărfurile** sunt acele bunuri materiale pe care întreprinderea le cumpără în scop de revânzare în aceeași formă.

**Ambalajele** sunt acele bunuri care servesc la păstrarea și transportul produselor și mărfurilor și care pot, fi ambalaje refolosibile, achiziționate goale sau odată cu bunurile aprovizionate și ambalaje confecționate în întreprindere în scopul utilizării sau vânzării.

**Materialele de natura obiectelor de inventar** sunt acele bunuri materiale care nu îndeplinesc cumulativ cele două condiții de a fi considerate imobilizări corporale: au o

valoare mai mică decât limita prevăzută de lege, indiferent de durata lor de utilizare, sau au o durată de utilizare mai mică de un an, indiferent de valoarea lor. Sunt asimilate materialelor de natura obiectelor de inventar și următoarele categorii de bunuri: echipamentul de protecție și de lucru, cazarmamentul și alte bunuri similare.

**Producția în curs de execuție** este acea producție care nu a parcurs toate fazele procesului de fabricație, prevăzute în procesul tehnologic, sau cărora nu li s-a efectuat încă recepția tehnică, considerate ca producție neterminată. În cadrul producției în curs de execuție se cuprind și lucrările în curs.

Cu excepția producției în curs de execuție, stocurile de bunuri materiale se pot afla la un moment dat în întreprindere, sau date în păstrare sau pentru prelucrare la alte întreprinderi. Totodată, în cadrul întreprinderii se pot afla la un moment dat, bunuri ale altor întreprinderi în scopul păstrării sau prelucrării și care sunt evidențiate separat.

De menționat că este interzisă prin lege deținerea de valori materiale și bănești sub orice formă și cu orice titlu, a oricăror drepturi și obligații patrimoniale, precum și efectuarea de operațiuni patrimoniale, fără a fi înregistrate în contabilitate.



02:00

### 10.2.2. Evaluarea stocurilor și a producției în curs de execuție

Contabilitatea stocurilor de valori materiale se ține cantitativ-valoric, sau numai valoric.

La intrarea în entitate, bunurile materiale se evaluează pe categorii de bunuri, astfel: cele cumpărate din afară la prețul de achiziție, cele produse de către întreprindere la costul de producție, iar animalele și păsările la prețul de achiziție sau de producție, după caz.

La ieșirea din entitate bunurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate prin aplicarea de costuri determinate prin metode specifice, astfel: metoda „costului mediu ponderat” (C.M.P); metoda „primei intrări – primei ieșiri” (F.I.F.O.); metoda „ultimei intrări – primei ieșiri” (L.I.F.O.); metoda „prețurilor standard” (prestabilite).

**Costul mediu ponderat** se determină după fiecare intrare, sau la sfârșitul lunii, calculând media ponderată a stocurilor intrate cu prețul unitar al fiecărei intrări.

Potrivit metodei **FIFO** bunurile ieșite din entitate se evaluează la valoarea contabilă (cost istoric) al primei intrări sau lot. Pe măsura epuizării lotului, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul lotului următor, în ordine cronologică.

Metoda LIFO calculează prețul de ieșire ca valoarea contabilă a ultimului lot intrat, urmând fluxul intrărilor în ordine cronologică inversă pe măsura epuizării loturilor.

**Preturile standard**, numite și prestabilite (planificate) sunt prețuri medii ale perioadei precedente. Evaluarea la aceste prețuri necesită evidențierea separată a diferențelor de preț față de costul de achiziție sau costul de producție.

**Diferențele de preț** dintre prețul standard și costul de achiziție se înregistrează în momentul intrării bunurilor și se repartizează proporțional asupra valorii bunurilor ieșite din entitate, cât și asupra celor rămase în stoc. Repartizarea acestora se face pe baza coeficientului de repartizare a diferențelor de preț; ( $k_{dp}$ ), care se determină pe baza informațiilor înregistrate în debitul conturilor de diferențe de preț și a celor din debitul conturilor de stocuri, astfel:

$$k_{dp} = \frac{\text{Sold initial al diferențelor de preț} + \text{Diferențe de preț aferente intrărilor în timpul perioadei}}{\text{Sold initial al stocurilor existente} + \text{Valoarea intrărilor în timpul perioadei}}$$

Coeficientul astfel calculat se aplică la valoarea bunurilor ieșite din gestiune și se obține cota din diferențele de preț care se înregistrează în conturile corespunzătoare bunurilor ieșite. Coeficientul de repartizare a diferențelor de preț se calculează în baza informațiilor din conturile sintetice, pe grupe sau categorii de stocuri.

La sfârșitul perioadelor, soldurile conturilor de diferențe de preț se adună la soldurile conturilor de stocuri la prețuri de înregistrare și astfel se obține costul efectiv de achiziționare sau de producție.

Valoarea producției în curs de execuție se determină prin inventarierea producției neterminate la finele perioadei, prin metode tehnice de constatare a stadiului sau gradului de efectuare a operațiilor tehnologice, sau prin metoda contabilă, potrivit căreia valoarea producției în curs de execuție este egală cu diferența dintre totalul cheltuielilor de producție și costul efectiv al producției obținute.



02:10

### 10.2.3. Conturile de stocuri

Pentru cunoașterea existenței și mișcării stocurilor de **materii prime și materiale** se utilizează, următoarele conturi sintetice: 301 „Materii prime”, 302 „Materiale consumabile”, 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar”

Contul 301 „**Materii prime**” este utilizat pentru evidențierea existenței și mișcării stocurilor de materii prime care participă direct la fabricarea produselor și care se regăsesc în produsul finit, integral sau parțial, în starea lor inițială, fie transformată.

După conținutul economic este cont de mijloace circulante cu conținut material, iar după funcția contabilă este cont de **activ**. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea materiilor prime intrate în gestiunea întreprinderii pe următoarele căi: achiziție din afară, aduse de la terți unde au fost date spre prelucrare sau păstrare, aduse ca aport în natură la societate, primite prin donații cu titlu gratuit, constatate plus la inventariere. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea la cost de înregistrare a materiilor prime ieșite din gestiune pe următoarele destinații: consum în procesul de producție, date în prelucrare sau păstrare altor întreprinderi,

vânzare, lipsuri constatate la inventariere, pierderi datorate calamităților naturale. **Soldul** este debitor și reflectă valoarea materiilor primite existente în întreprindere.

Contul 302 **„Materiale consumabile”** are aceeași funcție contabilă de activ, și funcționează asemănător contului 301 „Materii prime”.

Conținutul economic diferit, impune evidențierea materialelor consumabile pe grupe fapt pentru care contul sintetic 302 „Materiale consumabile” se desfășoară pe următoarele subconturi: 3021 „Materiale auxiliare”, 3022 „Combustibili”, 3023 „Materiale pentru ambalat”, 3024 „Piese de schimb”, 3025 „Semințe și materiale de plantat”, 3026 „Furaje”, 3028 „Alte materiale consumabile”.

#### Exemple de utilizare a acestor conturi:\*

1. Întreprinderea se aprovizionează cu materii prime de la furnizori în valoare de 485.000 lei. În factura furnizorului sunt trecute și cheltuielile de transport în sumă de 15.000 lei.

Această operație economică are ca efect creșterea elementului de activ ce semnifică creșterea stocului de materii prime existent în întreprindere.

Concomitent, are loc o creștere a elementului de pasiv ce semnifică creșterea obligației întreprinderii față de furnizorii săi de a plăti contravaloarea materiilor prime și a cheltuielilor de transport. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Materii prime” și „Furnizori”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în **debitul** contului de activ „Materii prime”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului de pasiv „Furnizori”.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcll} 301 & = & 401 & 500.000 \text{ lei} \\ \text{„Materii prime”} & & \text{„Furnizori”} & \end{array}$$

2. Se dau în consum, în procesul de producție, materii prime în valoare de 300.000 lei.

Această operație economică va produce următoarele modificări patrimoniale: o micșorare a elementului de activ ce semnifică diminuarea stocului de materii prime existent,

---

\* La operațiile de intrări și ieșiri cu stocuri și anterior cu imobilizări, intervine și contul „Taxa pe valoare adăugată” (T.V.A.). Întrucât T.V.A. se va studia la un alt capitol, din motive didactice, la exemplele luate până atunci, nu se va utiliza acest cont.

și o majorare a elementului de activ ce semnifică creșterea cheltuielilor făcute de întreprindere în activitatea de producție.

Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Materii prime” și „Cheltuieli cu materiile prime”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în **debitul** contului de activ „Cheltuieli cu materiile prime”, iar micșorarea de activ se va înregistra în **creditul** contului de activ „Materii prime”.



02:15

Deci, formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rclcl} 601 & = & 301 & 300.000 & \\ „Cheltuieli cu materiile prime” & & „Materii prime” & lei & \end{array}$$

Principalele conturi din **grupa conturilor de produse** sunt: 331 „Produse în curs de execuție”, 332 „Lucrări și servicii în curs de execuție” 341 „Semifabricate”, 345 „Produse finite”, 346 „Produse reziduale”, 348 „Diferențe de preț la produse”.

Contul 345 **„Produse finite”** este utilizat pentru evidențierea stocurilor de produse finite, cât și a mișcării acestora, aflate în patrimoniul întreprinderii. Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea la cost de înregistrare a produselor finite intrate în gestiunea întreprinderii, astfel: obținute din procesul de producție; constatate plus la inventariere. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea produselor finite ieșite din gestiune, astfel: vânzare; lipsuri constatate; pierderi din calamități naturale. **Soldul** este debitor și reflectă stocul de produse finite existent.

În mod asemănător funcționează și conturile 341 „Semifabricate” și 346 „Produse reziduale”.

Contul 348 **„Diferențe de preț la produse”** este utilizat pentru evidențierea diferențelor favorabile și nefavorabile determinate la sfârșitul fiecărei perioade de gestiune între prețul standard (prestabilit) și costul de producție la semifabricate, produse finite și produse reziduale.

Diferențele favorabile se obțin atunci când costul efectiv este mai mic decât costul standard, la care au fost înregistrate produsele în momentul obținerii. Diferențele nefavorabile se obțin atunci când costul efectiv este mai mare decât costul standard.

Contul 348 „Diferențe de preț la produse” este cont rectificativ al valorii de înregistrare a produselor. Este un cont bifuncțional. Se debitează cu diferențele nefavorabile (costul de producție este mai mare decât prețul standard) aferente produselor intrate în gestiune din producție proprie. Se creditează cu diferențele favorabile (costul de producție este mai mic decât prețul standard) aferente produselor intrate în gestiune din producție proprie.

Repartizarea diferențelor de preț aferente produselor ieșite din gestiune prin vânzare se înregistrează astfel: cota de diferențe nefavorabile se înregistrează în creditul contului, iar cota de diferențe favorabile se înregistrează în debitul contului.

Contul 348 „Diferențe de preț la produse” poate prezenta fie sold debitor care reflectă diferențele de preț nefavorabile aferente stocului de produse, fie sold creditor care reflectă diferențele de preț favorabile aferente produselor existente în stoc.

Contul 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” ține evidența veniturilor din procesul de producție, la cost efectiv de producție. Are funcție contabilă de pasiv. Se creditează în cursul lunii cu veniturile aferente produselor obținute din fabricație. Se debitează cu veniturile aferente produselor vândute. În cazul folosirii costului standard ca preț de înregistrare al produselor, creditarea contului „ Variația stocurilor” se face la obținerea produselor la cost standard, iar la sfârșitul lunii, diferențele de preț se înregistrează în debit pentru diferențele favorabile sau în credit pentru diferențele nefavorabile, astfel încât contul să reflecte veniturile reale – la cost efectiv de producție.



02:20

#### Exemple de utilizare a acestor conturi:

1. Se obțin din procesul de producție următoarele semifabricate, și produse înregistrate la preț prestabilit (standard);

- semifabricate în valoare totală de 2.000 lei;
- produse finite în valoare totală 4.000 lei;

Această operație economică are ca efect creșterea elementelor de active circulante ceea ce semnifică creșterea stocurilor de asemenea produse existente în întreprindere. Totodată, produce o creștere a elementului de pasiv care semnifică creșterea veniturilor din procesul de producție ca expresie valorică a stocurilor obținute. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Semifabricate”, „Produse finite”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, creșterile de activ se vor înregistra în **debitul** conturilor de activ: „Semifabricate”, „Produse finite”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului de pasiv „Variația stocurilor”.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

|                      |                               |     |                  |
|----------------------|-------------------------------|-----|------------------|
| %                    | =                             | 711 | <u>6.000 lei</u> |
| 341 „Semifabricate”  | „Venituri aferente costurilor |     | 2.000 lei        |
| 345 „Produse finite” | stocurilor de produse”        |     | 4.000 lei        |

La sfârșitul lunii în contabilitatea de gestiune s-a determinat costul efectiv al semifabricatelor și produse, astfel:

- 1.800 lei la semifabricate;
- 4.300 lei la produse finite;

#### SITUAȚIA

privind stabilirea diferențelor de preț

| Nr. crt. | SPECIFICAR E   | Preț de înregistrare (standard) (lei) | Preț efectiv (lei) | Diferențe de preț (+/-) (lei) |
|----------|----------------|---------------------------------------|--------------------|-------------------------------|
| 1        | Semifabricate  | 2.000                                 | 1.800              | -200                          |
| 2        | Produse finite | 4.000                                 | 4.300              | +300                          |
|          | TOTAL          | 6.000                                 | 6.100              | +100                          |

2. La sfârșitul lunii se înregistrează diferențele de preț constatate.

Această operație economică va produce modificarea în sensul creșterii a elementului de activ „Diferențe de preț la produse”, ceea ce semnifică creșterea elementelor de diferențe de preț favorabile și nefavorabile constatate înregistrate în contul „Diferențe de preț la produse” după natura lor: diferențele nefavorabile în debit și diferențele favorabile în credit. Concomitent se modifică veniturile din producție (element de pasiv) diferit, conform naturii diferențelor de preț: creșterea de preț (diferență nefavorabilă) în creditul contului „ Variația stocurilor”, iar micșorarea de preț (diferențe favorabile) în debitul contului.

Înregistrările în sunt următoarele:

348 „Diferențe de preț la produse” = 711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” 300 lei

- Produse finite

- Produse finite

711 „Venituri aferente costurilor stocurilor de produse” = 348 „Diferențe de preț la produse” 200 lei

- Semifabricate

- Semifabricate

3. Se vând produsele finite la prețul negociat cu clientul de 5.000 lei.

Această operație economică produce o creștere la elementul de activ ce semnifică creșterea dreptului de creanță asupra clienților, de a încasa de la aceștia contravaloarea produselor vândute și totodată, produce o creștere a elementului de pasiv ce semnifică creșterea veniturilor întreprinderii din vânzarea produselor finite. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Clienți” și „Venituri din vânzarea produselor finite”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Clienți” se va **debita** cu creșterea de activ, iar contul „Venituri din vânzarea produselor finite”, se va **credita** cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

|           |   |                                              |           |
|-----------|---|----------------------------------------------|-----------|
| 411       | = | 701                                          | 5.000 lei |
| „Clienți” |   | „Venituri din vânzarea<br>produselor finite” |           |

4. Se descarcă gestiunea de produse finite la prețul cu care acestea au intrat în gestiune, inclusiv diferențele de preț constatate.

Această operație economică are ca efect micșorarea elementului de pasiv de venituri din producția stocată, și concomitent, micșorarea elementului de activ de stoc. Contul „Variația stocurilor” fiind cont de pasiv, se va **debita** cu micșorarea de pasiv la cost efectiv. Contul „Produse finite” se va **credita** cu micșorarea de activ la preț de înregistrare, standard. Contul „Diferențe de preț la produse” se va **credita** cu micșorarea de diferențe nefavorabile. Formula contabilă este următoarea:

|                                                                    |   |                                             |                                                  |
|--------------------------------------------------------------------|---|---------------------------------------------|--------------------------------------------------|
| 711 „Venituri<br>aferte<br>costurilor<br>stocurilor de<br>produse” | = | %<br><br>345<br>„Produse finite”<br><br>348 | <u>4.300 lei</u><br><br>4.000 lei<br><br>300 lei |
|                                                                    |   | „Diferențe de preț la produse”              |                                                  |

5. Se vând semifabricatele la prețul negociat cu clientul de 2.500 lei.

Analizând această operație economică după modelul analizei de la operația nr. 3 se ajunge la următoarea formulă contabilă:

|           |   |                                             |           |
|-----------|---|---------------------------------------------|-----------|
| 411       | = | 702                                         | 2.500 lei |
| „Clienți” |   | „Venituri din vânzarea<br>semifabricatelor” |           |

6. Se descarcă gestiunea de semifabricate la prețul cu care acestea au intrat în gestiune, inclusiv diferențele de preț aferente.

Analizând această operație economică după modelul operației nr. 4 se ajunge la următoarea formulă contabilă:

|                                                            |   |                 |                  |
|------------------------------------------------------------|---|-----------------|------------------|
| %                                                          | = | 341             | <u>2.000 lei</u> |
| 711                                                        |   | „Semifabricate” | 1.800 lei        |
| „Venituri aferente<br>costurilor stocurilor de<br>produse” |   |                 | 200 lei          |
| 348                                                        |   |                 |                  |
| „Diferențe de preț la<br>produse”                          |   |                 |                  |

7. Se încasează de la clienți contravaloarea produselor finite și semifabricatelor vândute în sumă de 7.500 lei (5.000 lei + 2.500).

Această operație economică are ca efect micșorarea elementului de activ ce semnifică diminuarea dreptului de creanță asupra clienților și totodată crește elementul de activ ce semnifică majorarea disponibilităților bănești din contul întreprinderii de la bancă. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt „Clienți” și „Conturi curente la bănci”. Contul „Clienți” se **va credita** cu scăderea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci” se **va debita** cu creșterea de activ. Formula contabilă este următoarea:

|                                   |   |                  |           |
|-----------------------------------|---|------------------|-----------|
| 512 „Conturi curente<br>la bănci” | = | 411<br>„Clienți” | 7.500 lei |
|-----------------------------------|---|------------------|-----------|

Din **grupa conturilor de mărfuri** fac parte conturile sintetice 371 „Mărfuri” și 378 „Diferențe de preț la mărfuri”.

Contul 371 „**Mărfuri**” este utilizat pentru evidențierea existenței și mișcării mărfurilor aflate în depozite și în unitățile de desfacere cu amănuntul, sau de alimentație publică. Are funcție contabilă de activ. Debitul acestui cont reflectă mărfurile la preț de înregistrare, intrate în gestiunea întreprinderii, astfel: achiziționate de la terți, aduse ca aport în societate, constatate plus la inventariere, primite prin donație cu titlu gratuit. **Creditul** acestui cont reflectă ieșirile de mărfuri din gestiunea întreprinderii prin: vânzare, dare în custodie sau în



02:45

consignație la terți, lipsuri constatate la inventar, pierderi datorită calamităților naturale. **Soldul** contului reflectă stocul de mărfuri existent.

Contul 378 „**Diferențe de preț la mărfuri**” este utilizat pentru evidențierea adaosului comercial (marja comercială) aferent mărfurilor existente în gestiunea unităților comerciale atunci când se folosește metoda prețului de vânzare cu amănuntul. Are funcție contabilă de pasiv, **creditul** acestui cont reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor intrate în gestiune. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor vândute. **Soldul** reflectă valoarea adaosului comercial aferent mărfurilor existente în stoc.



02:50

### Exemple de utilizare a conturilor de mărfuri:

1. Se cumpără mărfuri în valoare de 5.000 lei care se înregistrează la prețul de vânzare (inclusiv adaosul comercial 20% = 1.000.000 lei).

Această operație economică are ca efect creșterea elementului de pasiv ce semnifică creșterea obligației față de furnizori de a plăti contravaloarea mărfurilor livrate și creșterea elementului de activ ce semnifică creșterea stocurilor de mărfuri existente în unitate.

Operația se va înregistra în următoarele conturi: contul „Mărfuri”, ce se va **debita** cu creșterea de activ, contul „Furnizori”, ce se va **credita** cu creșterea de pasiv, și contul „Diferențe de preț la mărfuri” ce se va credita cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

|           |   |                                    |                      |
|-----------|---|------------------------------------|----------------------|
| 371       | = | %                                  | <u>6.000.000 lei</u> |
| „Mărfuri” |   | 401 „Furnizori”                    | 5.000.000 lei        |
|           |   | 378 „Diferențe de preț la mărfuri” | 1.000.000 lei        |

2. Se vinde cu numerar jumătate din stocul de mărfuri, la prețul de vânzare (inclusiv adaosul comercial) de 3.000.000 lei.

Această operație economică are ca efect majorarea unui element de activ ce semnifică majorarea numerarului din casieria întreprinderii și concomitent, majorarea unui element de pasiv ce semnifică creșterea veniturilor unității din vânzarea mărfurilor. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt „Casa” și „Venituri din vânzarea mărfurilor”. Contul „Casa” fiind cont de activ se va **debita**, iar contul „Venituri din vânzarea mărfurilor” se va **credita**. Astfel, formula contabilă este următoarea:

|            |   |                                        |               |
|------------|---|----------------------------------------|---------------|
| 531 „Casa” | = | 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor” | 3.000.000 lei |
|------------|---|----------------------------------------|---------------|

### 3. Se scot din gestiune mărfurile vândute

Această operație economică va produce o scădere la elementul de activ „Mărfuri”, ceea ce semnifică scăderea stocurilor de mărfuri existente în unitate, o scădere a elementului de pasiv „Diferențe de preț la mărfuri”, ceea ce semnifică scăderea adaosului comercial aferent stocurilor vândute și o creștere a elementului de activ de cheltuieli. Operația economică va fi înregistrată în următoarele conturi: contul „Mărfuri”, ce se va **credita** cu scăderea de activ, contul „Cheltuieli privind mărfurile”, ce se va **debita** cu creșterea de activ și contul „Diferențe de preț la mărfuri”, ce se va **debita** cu scăderea de pasiv. Astfel, formula contabilă este următoarea:

|                                    |   |           |                      |
|------------------------------------|---|-----------|----------------------|
| %                                  | = | 371       | <u>3.000.000 lei</u> |
| 607 „Cheltuieli privind mărfurile” |   | „Mărfuri” | 2.500.000 lei        |
|                                    |   |           | 500.000 lei          |
| 378 „Diferențe de preț la mărfuri” |   |           |                      |

Această filieră de înregistrări este valabilă în condițiile în care evidența stocurilor de mărfuri se ține la prețul de vânzare (inclusiv adaosul comercial).

#### 10.2.4. Ajustări pentru deprecierea stocurilor

Ajustările sunt rezerve constituite pe seama cheltuielilor în scopul acoperirii unor pierderi latente de valoare a stocurilor.

Acestea sunt evidențiate în conturile din grupa 39 „Ajustări pentru deprecierea stocurilor și a producției în curs de execuție”. Conturile în care se evidențiază acestea, sunt constituite pe fiecare fel de stocuri.

Aceste conturi au funcție contabilă de pasiv. **Creditul** lor reflectă valoarea ajustărilor constituite prin includerea în cheltuieli. **Debitul** lor reflectă sumele reprezentând ajustările utilizate, prin trecerea lor asupra veniturilor. Prezintă **solduri creditoare** care reflectă ajustări pentru depreciere existente.



#### REZUMAT:

Conturile de imobilizări evidențiază fluxurile și valorile economice destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unității patrimoniale. Grupa conturilor de imobilizări include trei subgrupe corespunzătoare celor trei categorii de imobilizări: corporale, necorporale și financiare.



03:00

Conturile de imobilizări au o funcție contabilă de activ. Imobilizările corporale reprezintă acele bunuri cu valoare mare care sunt destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unității patrimoniale, și care nu se consumă la prima utilizare. În structura imobilizărilor corporale se cuprind două mari grupe: terenurile și mijloacele fixe.

La intrarea în entitate, activele imobilizate se înregistrează la costul de achiziție pentru cele cumpărate; costul de producție pentru activele produse în unitate sau construite, valoarea justă activele imobilizate obținute cu titlu gratuit și valoarea de aport pentru cele dobândite ca aport în natură al asociaților.

Reevaluarea imobilizărilor corporale este operațiunea de stabilire a valorii juste a unui element de imobilizări corporale la un moment dat. Principalele operații economice ce au loc în legătură cu imobilizările corporale sunt: intrarea în entitate, utilizarea imobilizărilor corporale în activitatea întreprinderii și ieșirea din entitate.

Ieșirea imobilizărilor corporale poate avea loc în următoarele situații: au ajuns la limita duratei lor de utilizare și sunt scoase din funcțiune (casate); vânzare (cedare); lipsuri constatate în gestiune; donații cu titlu gratuit.

Imobilizările necorporale cuprind o serie de componente, cum sunt: cheltuieli de constituire a societăților comerciale, programele informatice, fondul comercial, cheltuielile de dezvoltare, concesiunile, brevetele, licențele, mărcile de fabrică sau de comerț și alte drepturi și valori similare.

Societățile comerciale pot participa cu capital la formarea capitalului altor societăți comerciale, sau la dezvoltarea acestora, prin: cumpărarea de acțiuni și obligațiuni; prin părți sociale; prin împrumuturi acordate pe termen lung. Acestea reprezintă imobilizări financiare.

În structura **stocurilor** se cuprind următoarele elemente: materii prime, materiale consumabile, produsele, animalele, mărfurile, ambalajele, obiectele de inventar și producția în curs de execuție. La intrarea în entitate, bunurile materiale se evaluează pe categorii de bunuri, astfel: cele cumpărate din afară la prețul de achiziție, cele produse de către întreprindere la costul de producție. La ieșirea din entitate stocurile se evaluează și se înregistrează în contabilitate prin aplicarea de costuri determinate prin metode specifice, astfel: metoda „costului mediu ponderat” (C.M.P); metoda „primei intrări – primei ieșiri” (F.I.F.O.); metoda „ultimei intrări – primei ieșiri” (L.I.F.O.); metoda „prețurilor standard” (prestabilite).

Ajustările sunt rezerve constituite pe seama cheltuielilor în scopul acoperirii unor pierderi latente de valoare a stocurilor.



**EVALUARE**  
**Timp necesar: 40 min**



1. Reglementările contabile conforme cu directivele europene prevăd ca, la bilanț, imobilizările corporale să se evalueze:
  - a) la valoarea de intrare, mai puțin ajustările cumulate de valoare;
  - b) la valoarea de piață, mai puțin ajustările cumulate de valoare;
  - c) la valoarea istorică plus valoarea reevaluată;
  - d) la valoarea justă, mai puțin ajustările cumulate de valoare;
  - e) la valoarea contabilă.
2. Imobilizările corporale reprezintă active care:
  - a) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii;
  - b) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi vândute;
  - c) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii și pentru a fi utilizate în scopuri administrative;
  - d) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi utilizate în scopuri administrative și sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mare de un an.
  - e) sunt deținute de o entitate pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi vândute și sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mare de un an.
3. Alegeți răspunsul care NU este corect: entitățile amortizează imobilizările corporale utilizând următoarele regimuri de amortizare:
  - a) amortizare liniară;
  - b) amortizare liniară în primul an, urmată de amortizare degresivă în următorii ani de utilizare;
  - c) amortizare degresivă;
  - d) amortizare accelerată.
4. Care din următoarele afirmații privind imobilizările corporale NU este corectă:
  - a) imobilizările corporale sunt active destinate a fi utilizate în producția de bunuri;
  - b) imobilizările corporale sunt active destinate a fi utilizate în prestarea de servicii;
  - c) imobilizările corporale sunt active destinate a fi închiriate terților;
  - d) imobilizările corporale sunt active destinate a fi utilizate în scopuri administrative;
  - e) imobilizările corporale sunt active care pot fi evaluate în mod credibil dar nu generează beneficii economice viitoare.
5. O societate deține o clădire pentru care se cunosc următoarele informații: valoarea

contabilă (de intrare) 100.000 lei, amortizată pentru 70.000 lei. Clădirea este reevaluată la sfârșitul exercițiului financiar N la valoarea justă 90.000 lei. Care sunt înregistrările contabile corecte care se vor efectua :

- a)  $\begin{array}{rcl} 281 & = & 212 \quad 70.000 \text{ lei} \\ 681 & = & 212 \quad 60.00 \text{ lei} \end{array}$
- b)  $\begin{array}{rcl} 212 & = & 105 \quad 30.000 \text{ lei} \end{array}$
- c)  $\begin{array}{rcl} 212 & = & 105 \quad 10.000 \text{ lei} \end{array}$
- d)  $\begin{array}{rcl} 281 & = & 121 \quad 70.000 \text{ lei} \\ 212 & = & 105 \quad 10.000 \text{ lei} \end{array}$
- e)  $\begin{array}{rcl} 281 & = & 212 \quad 70.000 \text{ lei} \\ 212 & = & 7813 \quad 10.000 \text{ lei} \end{array}$

6. O societate achiziționează un utilaj, cu factură, care cuprinde: preț de vânzare 10.000 lei, TVA 19%, cheltuieli de transport facturate de furnizor 500 lei, TVA 19%. Care este înregistrarea corectă privind achiziționarea utilajului?

- a)  $\begin{array}{rcl} \% & = & 404 \quad 11.900 \text{ lei} \\ 2131 & & 10.000 \text{ lei} \\ 4426 & & 1.900 \text{ lei} \end{array}$
- b)  $\begin{array}{rcl} \% & = & 404 \quad 12.495 \text{ lei} \\ 2131 & & 10.500 \text{ lei} \\ 4426 & & 1.995 \text{ lei} \end{array}$
- c)  $\begin{array}{rcl} \% & = & 404 \quad 12.400 \text{ lei} \\ 2131 & & 10.500 \text{ lei} \\ 4426 & & 1.900 \text{ lei} \end{array}$
- d)  $\begin{array}{rcl} \% & = & 404 \quad 12.495 \text{ lei} \\ 2131 & & 10.500 \text{ lei} \\ 4426 & & 1.900 \text{ lei} \\ 4428 & & 95 \text{ lei} \end{array}$

7. La data de 29 mai anul N, o societate achiziționează un utilaj la preț de achiziție 9.000 lei, transport înscris în factură 800 lei, TVA 19%. Utilajul necesită efectuarea unor lucrări de montaj care se efectuează ulterior. Care este înregistrarea contabilă?

- a)  $\begin{array}{rcl} \% & = & 404 \quad 11.662 \text{ lei} \\ 2131 & & 9.800 \text{ lei} \\ 4426 & & 1.862 \text{ lei} \end{array}$
- b)  $\begin{array}{rcl} \% & = & 401 \quad 11.662 \text{ lei} \\ 231 & & 9.800 \text{ lei} \\ 4426 & & 1.862 \text{ lei} \end{array}$
- c)  $\begin{array}{rcl} \% & = & 404 \quad 11.662 \text{ lei} \\ 231 & & 9.800 \text{ lei} \\ 4426 & & 1.862 \text{ lei} \end{array}$
- d)  $\begin{array}{rcl} \% & = & 401 \quad 11.662 \text{ lei} \\ 2131 & & 9.800 \text{ lei} \\ 4426 & & 1.862 \text{ lei} \end{array}$
- e)  $\begin{array}{rcl} 231 & = & 404 \quad 9.800 \text{ lei} \end{array}$

8. Punerea în funcțiune a unei instalații obținute în cursul lunii din producția proprie, costul său fiind de 2.000 lei, va fi înregistrată cu formula:

- a)  $\begin{array}{rcl} 212 & = & 721 \quad 2,000 \end{array}$
- b)  $\begin{array}{rcl} 212 & = & 711 \quad 2.000 \end{array}$
- c)  $\begin{array}{rcl} 345 & = & 711 \quad 2.000 \\ 2131 & = & 404 \quad 2.000 \end{array}$

- d) 2131 = 722 2.000  
 e) 711 = 212 2.000.

9. Ce semnifică următoarea înregistrare contabilă: 261 = 269

- a) Achiziția de acțiuni de la altă societate în scop speculativ (pe termen scurt);  
 b) Achiziția de acțiuni de la altă societate pe termen lung;  
 c) Plata acțiunilor achiziționate;

10. Dividende de încasat pentru acțiunile deținute de la altă societate. O societate deține 100 titluri imobilizate (acțiuni la societăți din afara grupului) la cost de achiziție 200 lei/acțiune. Vinde aceste acțiuni la prețul de 215 lei/acțiune. Care este tratamentul contabil pentru vânzare?

- a) 411 = % 21.500 lei  
       265 20.000 lei  
       768 1.500 lei  
 b) 461 = % 21.500 lei  
       265 20.000 lei  
       768 1.500 lei  
 c) 461 = 768 1.500 lei  
 d) 461 = 768 21.500 lei  
 e) 461 = 768 20.000 lei

RĂSPUNSURI: 1 –a; 2 –d; 3 –b; 4 –e; 5 –a; 6 –b; 7 –c; 8 –d; 9 –b; 10 –b;

## Unitatea de învățare 11. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

**Timp necesar: 180 minute**

Considerând că v-ați însușit cunoștințele din unitățile anterioare, veți putea să analizați conturile din punctul de vedere al conținutului lor economic precum și al funcției contabile.

În această unitate va fi analizată funcționarea conturilor de terți, de regularizare și de trezorerie. Analiza va fi întregită de aplicații pe operații economico-financiare specifice grupei de conturi analizată.

- ✓ să recunoașteți conturile de terți;
- ✓ să recunoașteți conturile de regularizare;
- ✓ să recunoașteți conturile de trezorerie;
- ✓ să identificați conținutul economic al conturilor prezentate;
- ✓ să identificați funcția contabilă a acestora;
- ✓ să aplicați regulile de funcționare a conturilor în analiza contabilă a operațiilor economice și financiare.

### 11.1 CONTURILE DE TERȚI

Contabilitatea relațiilor întreprinderii cu terții se organizează în scopul evidențierii drepturilor (creanțelor) și a obligațiilor (datoriilor) întreprinderii cu clienții, furnizorii, salariații, statul, asigurările sociale, alte persoane juridice și fizice.

În contabilitatea creanțelor și obligațiilor se înregistrează operațiile referitoare la livrările reciproce de mărfuri între furnizori și clienți, a lucrărilor executate și serviciilor prestate, precum și a altor operațiuni efectuate în baza contractelor încheiate între aceștia. Aceleași operații economice, dacă sunt decontate prin efecte comerciale, sunt evidențiate separat în conturi de efecte de primit și efecte de plată.

Creanțele și datoriile întreprinderii se înregistrează la valoarea lor nominală, consemnată în documente. Cele în devize se înregistrează în lei la cursul de schimb la data efectuării operațiilor, iar diferențele de curs valutar apărute între data înregistrării creanței sau datoriei în devize și data încasării, respectiv plății lor, se înregistrează ca venituri sau cheltuieli financiare.

Contabilitatea furnizorilor și clienților, precum și a celorlalte datorii și creanțe se ține pe categorii ale acestora, precum și pe fiecare persoană juridică sau fizică în parte.



00:00

### 11.1.1. Creanțe

În general, prin **creanță** se înțelege dreptul unei persoane denumită **creditor** de a pretinde de la altă persoană numită **debitor** să-i plătească contravaloarea unor bunuri, lucrări sau servicii.

Societățile, regiile autonome și celelalte persoane juridice sau fizice, în relațiile pe care le au își creează și își achită reciproc diferite obligații materiale și bănești, fiind în postura de debitor sau de creditor.

Creanțele întreprinderii, sau activele circulante în decontare reprezintă valori economice avansate temporar altor persoane juridice sau fizice pentru care urmează să primească echivalentul valoric.

Principalele conturi sintetice cu ajutorul cărora se urmăresc creanțele întreprinderii sunt: 411 „Clienți”, 413 „Efecte de primit de la clienți”, 425 „Avansuri acordate personalului”, 456 „Decontări cu asociații/acționarii privind capitalul”, 461 „Debitori diverși”, și altele.

Contul 411 „**Clienți**” este utilizat pentru evidențierea decontărilor cu clienții interni și externi, pentru produse, semifabricate, materiale, mărfuri vândute etc., lucrări executate și servicii prestate pe bază de facturi. Acest cont are funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă prețul de vânzare al mărfurilor, produselor, semifabricatelor livrate, lucrărilor executate și serviciilor prestate, precum și taxa pe valoarea adăugată aferentă. **Creditul** acestui cont reflectă sumele încasate de la clienți, contravaloarea efectelor comerciale acceptate, valoarea sconturilor acordate clienților.

**Soldul** este debitor și reflectă sumele de încasat de la clienți.

Contul 413 „**Efecte de primit de la clienți**” este utilizat pentru evidențierea drepturilor de creanță stabilite pe bază de efecte comerciale (trate, bilete de ordin etc.), rezultate din relațiile cu clienții. Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă sumele de încasat de la clienți reprezentând contravaloarea efectelor comerciale acceptate.

**Creditul** acestui cont reflectă efectele comerciale încasate de la clienți. **Soldul** este debitor și reflectă sumele de încasat de la clienți.

Contul 425 „**Avansuri acordate personalului**” este utilizat pentru evidențierea avansurilor acordate personalului în timpul lunii. Are funcție contabilă de cont de activ. **Debitul** acestui cont reflectă avansurile acordate conform contractelor de muncă. **Creditul** acestui cont reflectă avansurile reținute din drepturile cuvenite personalului. **Soldul** este debitor și reflectă avansurile acordate și nereținute încă.

Contul 461 „**Debitori diverși**” este utilizat pentru evidențierea debitorilor din reclamații, din pagube aduse entității și creanțe de orice fel izvorâte din existența unor titluri executorii. Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă

contravaloarea debitelor respective, titluri de plasament vândute, prețul de vânzare al activelor fixe vândute, sumele cuvenite de la terți pentru vânzări de titluri financiare, valoarea bunurilor lipsă sau deteriorate din vina unor persoane și imputate acestora, precum și sumele cuvenite de la terți pentru concesiuni sau locații. **Creditul** acestui cont reflectă sumele încasate în contul debitelor constituite, precum și valoarea debitelor scăzute din evidență datorită insolvabilității. **Soldul** contului poate fi debitor și reflectă debite de încasat.

Contul 456 „**Decontări cu asociații privind capitalul**”. Ține evidența aporturilor subscrise de asociați pentru constituirea și creșterea capitalului social. Este cont bifuncțional. **Debitul** acestui cont reflectă capitalul subscris de acționari/asociați, în natură sau în numerar, valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii sau aportului la capital, sumele achitate acționarilor/asociaților cu ocazia retragerii capitalului. **Creditul** acestui cont reflectă aportul în natură al acționarilor la capitalul social, sumele depuse ca aport în numerar la constituirea capitalului social, capitalul social retras de acționari/asociați. **Soldul debitor** reflectă aportul la capital subscris și nevărsat; soldul **creditor** reflectă datoriile societății față de asociați / acționari.



00:15

#### 11.1.2. Conturile de obligații

Obligațiile sau datoriile întreprinderii față de alte persoane juridice sau fizice se grupează, astfel: obligații față de personalul întreprinderii privind drepturile cuvenite acestuia pentru munca prestată; obligații față de furnizorii de bunuri și servicii; obligații față de stat privind impozitele, taxele și vărsămintele; alte obligații.

##### ***Conturile de obligații față de personalul întreprinderii***

Consumul de muncă vie în procesul de producție al întreprinderii, ca principal factor de producție, poartă denumirea de cheltuieli cu munca vie, care constau din: salariile personalului, inclusiv impozitul pe salarii; contribuția întreprinderii la asigurările sociale și contribuția întreprinderii la constituirea fondului de ajutor de șomaj.

Salariile reprezintă prețul forței de muncă, precum și expresia valorică a acelei părți din venitul național care este destinată consumului individual, direct al salariaților în funcție de munca prestată.

**Impozitul pe salarii** este partea ce se cuvine bugetului de stat din drepturile cuvenite salariaților. Acesta este inclus în salariile brute. Mărimea impozitului pe salarii se determină pe baza unor cote procentuale stabilite prin lege, și se scade din salariile brute cuvenite angajaților.

**Contribuția la asigurările sociale** este destinată în principal pentru asigurarea plății pensiilor. Sunt două categorii de contribuții: contribuția întreprinderii la asigurările sociale și contribuția salariaților la pensia suplimentară.

**Contribuția întreprinderii la asigurările sociale** se determină pe baza procentului legal asupra salariilor brute (inclusiv impozitul pe salarii), se suportă de întreprindere prin includerea în cheltuielile de exploatare, și se virează la bugetul asigurărilor sociale.

**Contribuția salariaților la pensia suplimentară și la asigurările sociale de sănătate** se calculează pe baza procentului legal asupra salariilor brute individuale, se suportă de către salariați, deci se scade din salariile individuale și, de asemenea, se virează la bugetul asigurărilor sociale.

**Contribuția la constituirea fondului de șomaj** este, de asemenea, de două feluri: contribuția unității și contribuția salariaților la fondul de ajutor de șomaj.

**Contribuția unității la constituirea fondului de șomaj** se determină pe baza unei cote globale legale asupra fondului de salarii, se suportă de către întreprindere prin includerea în cheltuieli și se virează la Ministerul Muncii și Protecției Sociale.

**Contribuția personalului la constituirea fondului de șomaj** se determină pe baza procentului legal asupra salariilor brute individuale, se suportă de salariați prin scăderea din drepturile cuvenite și se varsă, de asemenea, la Ministerul Muncii și Protecției Sociale.

Principalele documente care se întocmesc în legătură cu determinarea și plata drepturilor cuvenite salariaților pentru munca prestată sunt: „Lista de avans chenzinal”, „Statul de salarii”, „Lista indemnizațiilor pentru concediile de odihnă”, „Fișa de evidență a salariilor”.

Statul de salarii este cel mai important document, în care se determină drepturile totale cuvenite, formate din salariile de încadrare, în regie sau în acord, sporurile de vechime, condiții deosebite de muncă, de noapte, precum și o serie de rețineri, cum sunt: impozitul pe salarii, contribuția individuală la asigurări sociale și fondul de sănătate, avansul chenzinal, rețineri de rate, chirii, amenzi, prime de asigurare, debite și altele, obținându-se în final restul de plată.

Pentru reflectarea contabilă a salariilor și a altor operațiuni legate de acestea, în afara conturilor de cheltuieli și de mijloace bănești, se utilizează următoarele conturi sintetice: 421 „Personal - salarii datorate”; 423 „Personal - ajutoare materiale datorate”; 424 „Prime reprezentând participarea personalului la profit”; 426 „Drepturi de personal neridicate”; 427 „Rețineri din salarii datorate terților”; 431 „Asigurări sociale”; 437 „Ajutor de șomaj” și altele.

Contul 421 „**Personal - salarii datorate**” este utilizat pentru evidențierea decontărilor cu personalul pentru salariile cuvenite acestuia, inclusiv a adaosurilor și premiilor. Are funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă salariile și alte drepturi cuvenite salariaților. **Debitul** acestui cont reflectă reținerile din salariile datorate, reprezentând: avansurile acordate, sumele datorate de salariați terților, contribuțiile salariaților pentru asigurări sociale și fondul de sănătate, contribuția personalului pentru fondul de șomaj, impozitul pe salarii, sumele neridicate de personal în termen legal și salariile nete plătite personalului. **Soldul** contului este creditor și reflectă sumele datorate personalului.

Contul 426 „**Drepturi de personal neridicate**” este utilizat pentru evidențierea drepturilor neridicate de personal în termen de trei zile. Are funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate personalului neridicate în termen legal, reprezentând salarii, sporuri adaosuri, stimulente acordate personalului din profit, ajutoare de boală și alte drepturi de personal neridicate. **Debitul** acestui cont reflectă sumele plătite din drepturile neridicate, precum și drepturile neridicate după prescrierea acestora, datorate bugetului de stat potrivit legii. **Soldul** contului este creditor și reflectă sumele neridicate de personal, datorate de unitate.

Contul 427 „**Rețineri din salarii datorate terților**” este utilizat pentru evidențierea reținerilor și popririlor instituite asupra salariaților, datorate terților. Are funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele reținute de la salariați pe statele de salarii sau de ajutoare materiale, datorate de aceștia terților, reprezentând chirii, cumpărări cu plata în rate și alte obligații ale salariaților față de terți, stabilite conform legii. **Debitul** acestui cont reflectă sumele plătite terților, reprezentând rețineri sau popriri din salarii. **Soldul** acestui cont reflectă sumele reținute din salarii, nevirate terților.

Contul 431 „**Asigurări sociale**” este utilizat pentru evidențierea decontărilor privind contribuțiile la asigurările sociale. Are funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă contribuția întreprinderii și contribuția personalului. **Debitul** acestui cont reflectă decontarea contribuției datorate. **Soldul** acestui cont reflectă sumele reținute din salarii, nevirate terților.

Contul 437 „**Ajutor de șomaj**” este utilizat pentru evidențierea decontărilor privind ajutorul de șomaj datorat de întreprindere, precum și a sumelor datorate de salariați potrivit legii, pentru constituirea fondului pentru ajutor de șomaj. Are funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate de întreprindere pentru constituirea fondului de ajutor de șomaj, precum și pe cele datorate de personal în același scop. **Debitul** acestui cont reflectă sumele virate, reprezentând contribuțiile la constituirea fondului de șomaj. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă contribuții la fondul de șomaj constituite și nevirate încă.



00:25

Exemple de utilizare a conturilor menționate:

1. Se ridică din contul curent al întreprinderii de la bancă suma de 20.000 lei.

Această operație economică produce modificarea concomitentă a două elemente de activ, astfel: creșterea numerarului în casieria întreprinderii și scăderea disponibilităților bănești ale întreprinderii din contul de la bancă. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Casa” și „Conturi curente la bănci”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, creșterea de activ se va înregistra în **debitul** contului „Casa”, iar scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului „Conturi curente la bănci”.

Formula contabilă este deci:

$$\begin{array}{rcl} 531 & = & 512 \quad 20.000 \text{ lei} \\ \text{„Casa”} & & \text{„Conturi curente la bănci”} \end{array}$$

2. Se plătește avansul chenzinal cuvenit salariaților conform contractelor de muncă.

Această operație economică are ca efect micșorarea elementului de activ numerarul din casieria întreprinderii și totodată, majorarea elementului de activ ce semnifică creșterea dreptului de creanță a întreprinderii asupra personalului angajat, de a reține din drepturile globale totale cuvenite acestuia, avansurile acordate în timpul lunii.

Operația economică va fi înregistrată în două conturi: „Casa” și „Avansuri acordate personalului”. Contul „Casa” fiind cont de activ, se va **credita** cu scăderea de activ, iar contul „Avansuri acordate personalului” fiind cont de activ, se va **debita** cu creșterea de activ.

Formula contabilă este următoare:

$$\begin{array}{rcl} 425 & = & 531 \quad 20.000 \text{ lei} \\ \text{„Avansuri acordate} & & \text{„Casa”} \\ \text{personalului”} & & \end{array}$$

3. La sfârșitul lunii se întocmește statul de salarii în care se determină drepturile totale de salarii cuvenite personalului, în sumă de 75.000 lei.

Această operație economică produce o creștere la elementul de pasiv ce semnifică creșterea obligației întreprinderii față de personalul angajat de a-i plăti salariile cuvenite pentru munca prestată și totodată, produce o creștere la elementul de activ ce semnifică majorarea cheltuielilor făcute de întreprindere, prin includerea în cheltuieli cu salariile cuvenite personalului. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Cheltuieli cu salariile personalului” și „Personal – salarii datorate”. Creșterea de activ se va înregistra în **debitul** contului de activ „Cheltuieli cu salariile personalului”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului de pasiv „Personal - salarii datorate”.

Formula contabilă este deci, următoarea:

$$\begin{array}{rcl} 641 \text{ „Cheltuieli cu} & = & 421 \quad 75.000 \text{ lei} \\ \text{salariile personalului”} & & \text{„Personal - salarii} \\ & & \text{datorate”} \end{array}$$

4. Se înregistrează plata salariului net datorat de 23.500 lei determinat după efectuarea reținerilor legale din salarii, conform statului de plată.



00:30

Această operație produce o scădere a elementului de activ ce semnifică micșorarea numerarului din casieria întreprinderii și totodată, produce o scădere la elementul de pasiv ce semnifică micșorarea obligației de plată față de personal. Cele două conturi în care se înregistrează operația economică sunt: „Personal - salarii datorate” și „Casa”. Contul „Personal - salarii datorate” fiind cont de pasiv se va **debita** cu scăderea de pasiv, iar contul „Casa” fiind cont de activ, se va **credita** cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} 421 & = & 531 \quad 23.500 \text{ lei} \\ \text{„Personal - salarii} & & \text{„Casa”} \\ \text{datorate”} & & \end{array}$$

9. Se plătesc obligațiile față de terțe persoane izvorâte din relațiile cu personalul (impozitul pe salarii; contribuțiile, reținerile în favoarea terților) în sumă de 68.000 lei.

Această operație economică are ca efect scăderea obligațiilor față de terțele persoane și deci, modificarea în sensul scăderii a elementelor de pasiv și totodată, modificarea în sensul scăderii a disponibilului existent în contul întreprinderii de la bancă – element de activ. Conturile în care se va înregistra operația economică și modul de înregistrare se prezintă astfel potrivit regulilor de funcționare a conturilor: conturile de pasiv: „Asigurări sociale”, „Ajutor de șomaj”, „Impozitul pe salarii” și „Rețineri din salarii în favoarea terților” se vor **debita** cu micșorările de pasiv, iar contul de activ „Conturi curente la bănci” se va **credita** cu micșorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} \% & = & 5121 \quad \underline{68.000 \text{ lei}} \\ 431 \text{ „Asigurări sociale”} & \text{„Conturi curente} & 51.000 \text{ lei} \\ 437 \text{ „Ajutor de șomaj”} & \text{la bănci”} & 3.000 \text{ lei} \\ 427 \text{ „Rețineri din salarii} & & 2.000 \text{ lei} \\ \text{datorate terților”} & & \\ 444 \text{ „Impozitul pe salarii”} & & 12.000 \text{ lei} \end{array}$$



00:35

### ***Conturile de obligații față de furnizori***

Din această grupă, mai importante sunt următoarele conturi sintetice: 401 „Furnizori”, 403 „Efecte de plătit”, 404 „Furnizori de imobilizări”.

Contul 401 „**Furnizori**” este utilizat pentru evidențierea decontărilor cu furnizorii interni și externi pentru aprovizionările de bunuri, lucrări executate și servicii prestate de către aceștia.

Este cont cu funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă: datorii comerciale reprezentând valoarea bunurilor intrate în patrimoniu la preț de achiziție; materiale nestocabile incluse direct în cheltuieli; valoarea lucrărilor executate și a serviciilor prestate de terți, precum și taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile furnizorilor. **Debitul** acestui cont reflectă: plățile efectuate către furnizori; valoarea efectelor comerciale acceptate de furnizori; valoarea sconturilor obținute de la furnizori. **Soldul** acestui cont reprezintă sumele datorate furnizorilor.

Contul 403 „**Efecte de plătit**” este utilizat pentru evidențierea obligațiilor de plată stabilite pe bază de efecte comerciale. Are funcție contabilă de cont de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă datorii comerciale față de furnizori reprezentând valoarea acceptată a efectelor comerciale de plătit. **Debitul** acestui cont reflectă plățile efectuate la scadență pe bază de efecte comerciale. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă obligațiile de plată prin efecte, existente.

Contul 404 „**Furnizări de imobilizări**” funcționează asemănător contului 401 „Furnizori”, cu deosebirea de conținut că se utilizează cu ocazia achiziționării de imobilizări corporale și necorporale.

### ***Conturile de obligații față de stat***

Pentru evidențierea obligațiilor întreprinderii față de stat privind impozitele, taxele și vărsămintele se utilizează o serie de conturi, dintre care mai importante, sunt: 441 „Impozitul pe profit”, 442 „Taxa pe valoare adăugată”, 444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor”, 446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”.



00:40

Contul 441 „**Impozitul pe profit**” are funcția contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă sumele datorate bugetului de stat reprezentând impozitul pe profit. **Debitul** acestui cont reflectă sumele virate bugetului de stat reprezentând impozitul pe profit. **Soldul** acestui cont poate fi creditor și reflectă obligațiile față de stat privind impozitul pe profit.

Contul 442 „**Taxa pe valoare adăugată**” este utilizat pentru evidențierea decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoare adăugată. **Taxa pe valoare adăugată**<sup>13</sup> (T.V.A.)

<sup>13</sup> În exemplele următoare se va folosi cota de TVA 19%.

este un impozit indirect care se plătește statului de către toate persoanele juridice și fizice care adaugă valoare nouă bunurilor, lucrărilor și serviciilor. Deoarece, acestea trec prin mai multe verigi ale circuitului economic, s-a impus un sistem specific de colectare și plată a taxei pe valoare adăugată.

Taxa pe valoarea adăugată nu afectează cheltuielile, veniturile și rezultatele, ci numai conturile de terți, calculându-se la valoarea facturilor de vânzare și a celor de cumpărare. Taxa pe valoarea adăugată calculată la valoarea facturilor de livrare se numește **taxa pe valoarea adăugată-colectată**, iar cea care se calculează la valoarea facturilor primite de la furnizori se numește **taxa pe valoarea adăugată-deductibilă**, deoarece ea se plătește furnizorilor odată cu valoarea facturilor și urmează a fi dedusă din taxa pe valoare adăugată colectată. Astfel că numai diferența între taxa pe valoare adăugată colectată mai mare, și cea deductibilă se cuvine și se virează la bugetul de stat.

Pentru evidențierea distinctă a taxei pe valoarea adăugată se utilizează următoarele conturi sintetice de gradul II: 4426 „T.V.A. deductibilă”, 4427 „T.V.A. colectată”, 4423 „T.V.A. de plată”, 4424 „T.V.A. de recuperat”.

Contul 4426 „**T.V.A. deductibilă**” este utilizat pentru evidențierea taxei pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise de furnizori pentru bunurile, serviciile și lucrările achiziționate de întreprindere, deductibilă din punct de vedere fiscal. Este cont cu funcție contabilă de **activ**. **Debitul** acestui cont reflectă sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile furnizorilor, reprezentând o creanță ce urmează a se recupera. **Creditul** acestui cont reflectă sumele deductibile din taxa pe valoarea adăugată colectată, precum și sumele reprezentând T.V.A. deductibilă ce depășesc taxa pe valoarea adăugată colectată, ce urmează a se încasa de la bugetul statului. La sfârșitul perioadei de gestiune nu prezintă sold.

Contul 4427 „**T.V.A. colectată**” este utilizat pentru evidențierea sumelor datorate de unitatea patrimonială bugetului statului, reprezentând taxa pe valoarea adăugată aferentă vânzărilor de bunuri, prestărilor de servicii sau executărilor de lucrări. Este cont cu funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă taxa pe valoarea adăugată înscrisă în facturile emise către clienți și taxa pe valoarea adăugată neexigibilă, devenită exigibilă în timpul lunii. **Debitul** acestui cont reflectă sumele reprezentând taxa pe valoarea adăugată deductibilă. La sfârșitul perioadei de gestiune, de regulă, nu prezintă sold.

Contul 4423 „**T.V.A. de plată**” are funcție contabilă de **pasiv**. **Creditul** acestui cont reflectă diferențele rezultate la finele perioadei între T.V.A. colectată mai mare și T.V.A. deductibilă. **Debitul** acestui cont reflectă plățile efectuate către bugetul statului reprezentând T.V.A. **Soldul** creditor reflectă taxa pe valoarea adăugată de plată.

Contul 4424 „**T.V.A. de recuperat**” are funcția contabilă de **activ**. **Debitul** acestui cont reflectă diferențele rezultate la sfârșitul perioadei între taxa pe valoarea adăugată colectată mai mică și taxa pe valoare adăugată deductibilă mai mare. **Creditul** acestui cont reflectă taxa pe valoare adăugată încasată de la bugetul statului pe baza cererii de rambursare, sau taxa pe valoare adăugată de recuperat, compensată în perioadele următoare cu taxa pe

valoare adăugată de plată. **Soldul** acestui cont este debitor și reflectă T.V.A. de recuperat de la bugetul de stat.

Contul 444 „**Impozitul pe venituri de natura salariilor**” este utilizat pentru evidențierea impozitelor datorate statului, provenind din: impozitul pe salarii, impozitul aplicat asupra plăților efectuate din asigurările sociale, impozitele pe sumele plătite colaboratorilor, impozitul reținut potrivit legii pentru orice plăți efectuate către salariați, precum și impozitul suplimentar datorat de întreprinderi pentru depășirea fondului de salarii admisibil.

Are funcție contabilă de **pasiv**. **Creditul** acestui cont reflectă impozitele menționate datorate bugetului de stat. **Debitul** acestui cont reflectă impozitele virate bugetului de stat. **Soldul** acestui cont reflectă impozitele datorate bugetului de stat.

Contul 446 „**Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate**” are funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă: accize, impozite pe clădiri datorate bugetului de stat; valoarea altor impozite, taxe și vărsăminte datorate bugetului de stat, sau bugetului local, precum și impozitul de dividende datorat. **Debitul** acestui cont reflectă plățile efectuate către bugetul statului sau bugetele locale privind alte impozite, taxe vărsăminte. **Soldul** acestui cont poate fi creditor și reflectă sumele datorate bugetului de stat.



00:50

### ***Alte conturi de obligații***

Din această grupă, mai importante sunt conturile: 457 „Dividende de plată”, 462 „Creditori diverși”.

Contul 457 „**Dividende de plată**” este utilizat pentru evidențierea cotelor-părți din profit cuvenite asociaților și acționarilor pentru aportul adus la capitalul social.

Este cont cu funcție contabilă de **pasiv**. **Creditul** acestui cont reflectă dividendele datorate acționarilor sau asociaților. **Debitul** acestui cont reflectă plățile acționarilor sau asociaților, precum și impozitele pe dividende reținut de unitatea patrimonială. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă dividendele datorate acționarilor sau asociaților.

Contul 462 „**Creditori diverși**” este utilizat pentru evidențierea sumelor datorate terților pe bază de titluri executorii, sau față de terți provenind din alte operații. Are funcție contabilă de **pasiv**. **Creditul** acestui cont reflectă datoriile privind achiziționarea titlurilor de plasament, despăgubiri și penalități datorate, diferențele nefavorabile de curs valutar din evaluare sau la închiderea exercițiului, **debitul** acestui cont reflectă plata datoriilor privind achiziționarea titlurilor de plasament, precum și sconturile obținute de la creditori, diferențele favorabile de curs valutar aferente datoriilor în valută achitate, sau la sfârșitul exercițiului. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă obligațiile întreprinderii față de terți.

### Exemple de utilizare a conturilor de terți:

1. Se primește factura furnizorului privind aprovizionarea cu materii prime în valoare de 3.000.000 lei. Taxa pe valoarea adăugată este de 19%.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ – stocuri de materii prime din întreprindere, majorarea elementului de activ – T.V.A. deductibilă (creanță), precum și majorarea elementului de pasiv – obligația față de furnizori de a le plăti contravaloarea facturii. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Materii prime”, „T.V.A. deductibilă” și „Furnizori”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Materii prime” se va **debita** cu majorarea de activ, contul „T.V.A. deductibilă” se va **debita** cu majorarea de activ, iar contul „Furnizori” se va **credita** cu majorarea de pasiv. Formula contabilă este următoarea:

|                           |   |   |                 |                      |
|---------------------------|---|---|-----------------|----------------------|
|                           | % | = | 401 „Furnizori” | <u>3.570.000 lei</u> |
| 301 „Materii prime”       |   |   |                 | 3.000.000 lei        |
| 4426 „T.V.A. deductibilă” |   |   |                 | 570.000 lei          |

2. Se plătește factura furnizorului din disponibilul existent în contul întreprinderii de la bancă.

Această operație economică va produce o scădere la elementul de activ – disponibilități existente în contul întreprinderii și totodată, va produce o scădere la elementul de pasiv – obligația de plată față de furnizori. Operația va fi înregistrată în conturile: „Conturi curente la bănci” și „Furnizori”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Conturi curente la bănci” se va **credita** cu micșorarea de activ, iar contul „Furnizori” se va **debita** cu micșorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

|             |   |                            |               |
|-------------|---|----------------------------|---------------|
| 401         | = | 512                        | 3.570.000 lei |
| „Furnizori” |   | „Conturi curente la bănci” |               |

3. Se înregistrează factura privind aprovizionarea cu materiale consumabile în valoare de 1.000.000 lei. Taxa pe valoarea adăugată este de 19%.

Această operație economică produce modificarea elementelor patrimoniale de activ: stoc de materiale consumabile și creanțe T.V.A., în sensul creșterii și totodată majorarea elementului de pasiv – obligația de plată față de furnizori. Cele trei conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Materiale consumabile”, „T.V.A. deductibilă” și „Furnizori”. Conturile „Materiale consumabile” și „T.V.A. deductibilă” fiind conturi de activ se vor **debita**, iar contul „Furnizori” fiind cont de pasiv se va **credita**.

Formula contabilă este următoarea:

|                             |   |   |             |                      |
|-----------------------------|---|---|-------------|----------------------|
|                             | % | = | 401         | <u>1.190.000 lei</u> |
| 301 „Materiale consumabile” |   |   | „Furnizori” | 1.000.000 lei        |
| 4426 „T.V.A. deductibilă”   |   |   |             | 190.000 lei          |

4. Pentru plata obligației față de furnizor se emite un bilet la ordin în favoarea acestuia.

Această operație economică, are ca efect micșorarea elementului de pasiv – obligația de plată față de furnizori și concomitent, majorarea elementului de pasiv – obligația de plată stabilită pe bază de efecte comerciale. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Furnizori” și „Efecte de plătit”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Furnizori” se va debita cu micșorarea obligației față de furnizori, iar contul „Efecte de plătit” se va credita cu majorarea obligației de plată prin efecte comerciale.

Formula contabilă este următoarea:

|                 |   |                        |               |
|-----------------|---|------------------------|---------------|
| 401 „Furnizori” | = | 403 „Efecte de plătit” | 1.190.000 lei |
|-----------------|---|------------------------|---------------|

5. Se vând produse finite în valoare de 10.000.000 lei – preț de vânzare. Taxa pe valoarea adăugată este de 19%.

Această operație economică va produce modificarea elementului de activ dreptul de creanță asupra clienților, de a încasa contravaloarea bunurilor livrate, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă și totodată, produce modificarea elementelor de pasiv ce semnifică creșterea veniturilor obținute de întreprindere din vânzarea produselor finite și respectiv a taxei pe valoarea adăugată, colectată de la clienți. Contul „Clienți” fiind cont de activ se va **debita** cu creșterea de activ, iar conturile „Venituri din vânzarea produselor finite” și „T.V.A. colectată”, fiind conturi de pasiv, se vor **credita** cu creșterile de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

|           |   |                                              |                       |
|-----------|---|----------------------------------------------|-----------------------|
| 411       | = | %                                            | <u>11.900.000 lei</u> |
| „Clienți” |   | 701                                          | 10.000.000 lei        |
|           |   | „Venituri din vânzarea<br>produselor finite” | 1.900.000 lei         |
|           |   | 4427 „T.V.A. colectată”                      |                       |

6. Se descarcă gestiunea privind produsele finite vândute (din stoc).

Scoaterea din evidență a produselor finite vândute se face, de regulă, prin formula contabilă inversă celei de intrare în gestiune, respectiv:

|                        |   |                  |                      |
|------------------------|---|------------------|----------------------|
| 711                    | = | 345              | cost de<br>producție |
| „ Variația stocurilor” |   | „Produse finite” |                      |

7. Se încasează contravaloarea produselor finite vândute, inclusiv taxa pe valoarea adăugată aferentă.

Această operație economică are ca efect micșorarea elementului de activ ce semnifică scăderea dreptului de creanță asupra clienților și totodată, majorarea elementului de activ ce semnifică creșterea disponibilităților din contul întreprinderii de la bancă. Conturile în care se va înregistra operația economică funcționează astfel: contul „Clienți” se va **credita** cu micșorarea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci” se va **debita** cu creșterea de activ.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

|                            |   |           |                   |
|----------------------------|---|-----------|-------------------|
| 512                        | = | 411       | 11.900.000<br>lei |
| „Conturi curente la bănci” |   | „Clienți” |                   |

8. Se presupune că pentru factura emisă pentru produsele vândute, se acceptă un efect de comerț în vederea încasării creanței de la clienți înainte de scadența facturii.

Această operație economică produce următoarele modificări patrimoniale în bilanț: o scădere la elementul de activ ce semnifică micșorarea dreptului de creanță asupra clientului

pe baza facturii și o creștere la elementul de activ ce semnifică creșterea dreptului de creanță prin efecte comerciale. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Clienți” și „Efecte de primit de la clienți”, potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Clienți” se va **credita** cu micșorarea de activ, iar contul „Efecte de primit de la clienți” se va **debita** cu majorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$413 \quad = \quad 411 \quad 11.900.000 \text{ lei}$$

„Efecte de primit de la clienți”      „Clienți”

#### 9. Se remite către bancă efectul comercial de încasat.

Această operație economică va modifica elementul de activ „Valori de încasat” în sensul creșterii și totodată, va modifica elementul de activ „Efecte de primit de la clienți” în sensul scăderii. Operația se va înregistra în conturile „Valori de încasat” și „Efecte de primit de la clienți”. Contul „Valori de încasat” se va **debita** cu creșterea de activ, iar contul „Efecte de primit de la clienți” se va **credita** cu scăderea de activ. Astfel, formula contabilă este:

$$511 \quad = \quad 413 \quad 11.900.000 \text{ lei}$$

„Valori de încasat”      „Efecte de primit de la clienți”

#### 10. Se încasează contravaloarea efectului comercial remis.

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ ce semnifică majorarea disponibilului existent în contul curent al întreprinderii și totodată, modificarea altui element de activ ce semnifică micșorarea sumelor de încasat. Conturile în care se va înregistra operația economică funcționează astfel: contul „Conturi curente la bănci” se va **debita** cu majorarea de activ, iar contul „Valori de încasat” se va **credita** cu micșorarea de activ. Formula contabilă este următoarea:

$$512 \quad = \quad 511 \quad 11.900.000 \text{ lei}$$

„Conturi curente la bănci”      „Valori de încasat”

La sfârșitul lunii se procedează la regularizarea TVA, în baza deductibilității TVA înregistrat în debitul contului 4426 pe seama TVA colectată în creditul contului 4427.

11. Operația de compensare (deductibilitate) produce o scădere la elementul de activ ce semnifică diminuarea T.V.A. deductibilă și concomitent, o scădere la elementul de pasiv ce semnifică micșorarea T.V.A. colectată cu valoarea T.V.A. deductibilă. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului „T.V.A. deductibilă”, iar scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului de pasiv „T.V.A. colectată”. Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl}
 4427 & = & 4426 \quad 760.000 \text{ lei} \\
 \text{„T.V.A. colectată”} & & \text{„T.V.A. deductibilă”}
 \end{array}$$

După această operație contul 4426 „T.V.A. deductibilă” s-a închis, nu mai prezintă sold, iar contul „T.V.A. colectată” prezintă pe credit T.V.A. colectată și pe debit T.V.A. deductibilă. Diferența dintre totalul sumelor creditoare și totalul sumelor debitoare este T.V.A. de plată.

#### 12. Se închide contul T.V.A. colectată.

Această operație produce ca efect creșterea elementului de pasiv ce semnifică obligația față de stat de a-i plăti taxa pe valoarea adăugată, și scăderea elementului de pasiv ce semnifică TVA colectată de la clienți.

Cele două conturi în care se înregistrează operația economică sunt: „T.V.A. colectată” și „T.V.A. de plată”. Scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului „T.V.A. colectată”, iar creșterea de pasiv se va înregistra în **creditul** contului „T.V.A. de plată”. Formula contabilă este următoarea:

$$4427 \text{ „T.V.A. colectată”} = 4423 \text{ „T.V.A. de plată” } 1.260.000 \text{ lei}$$

#### 13. Se plătește statului taxa pe valoarea adăugată.

Această operație produce scăderea elementului de activ ce semnifică micșorarea disponibilului existent în contul întreprinderii de la bancă și concomitent, scăderea elementului de pasiv ce semnifică micșorarea obligației față de stat privind plata taxei pe valoarea adăugată. Conturile în care se va înregistra operația economică funcționează astfel: scăderea de activ se va înregistra în **creditul** contului „Conturi curente la bănci”, iar scăderea de pasiv se va înregistra în **debitul** contului „T.V.A. de plată”. Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl}
 4423 & = & 512 \quad 1.260.000 \text{ lei} \\
 \text{„T.V.A. de plată”} & & \text{„Conturi curente la bănci”}
 \end{array}$$

## 11.2 CONTURI DE REGULARIZARE (DELIMITATIVE)

În grupa conturilor de regularizare sunt incluse conturile: 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” cu funcție de activ, 472 „Venituri înregistrate în avans” cu funcție de pasiv, 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor”.

Primele două conturi asigură separarea în timp a cheltuielilor și veniturilor înregistrate pe parcursul exercițiului financiar N, dar care se referă la activitatea exercițiilor viitoare N+i, urmând să afecteze rezultatul acestor exerciții.

Contul 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” înregistrează cheltuieli efectuate în avans (în exercițiul N), privind reparațiile capitale sau curente, reviziile periodice care urmează a fi repartizate pe parcursul mai multor exerciții, chiriile, taxele de locație, primele de asigurare și dobânzile care trebuie decontate la sfârșitul exercițiului N asupra exercițiilor N+i.

Contul 472 „Venituri înregistrate în avans” înregistrează venituri realizate anticipat, cum sunt: încasări din chirii, asigurări, dobânzi, vânzări cu plata în rate etc. constatate (recunoscute) în exercițiul N dar urmând a fi decontate asupra exercițiilor N+i.



Exemple:

1. Se înregistrează în luna octombrie N chiria datorată pentru o clădire, de 10.000 lei, din care 1.000 lei pentru exercițiul financiar N, iar restul pentru exercițiile N + 1, N + 2, N + 3.

Cheltuiala cu chiria datorată determină o creștere de cheltuieli înregistrate în avans (+A) simultan cu angajarea datoriei (+P). Conturile corespondente: 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” și 401 „Furnizori”. Contul 471 se debitează cu creșterea de activ, iar contul 401 se creditează cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} 471 & = & 401 \quad 10.000 \text{ lei} \\ \text{„Cheltuieli înregistrate} & & \text{„Furnizori”} \\ \text{în avans”} & & \end{array}$$

2. La 31 decembrie N se regularizează cheltuiala astfel: din totalul înregistrat în contul de cheltuieli în avans 471 se translocă asupra contului de de cheltuieli 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile” suma de 1.000 lei reprezentând chiria pentru anul N. Înregistrarea în cele două conturi de activ reprezintă o scădere a cheltuielilor în avans – creanțe asupra exercițiilor viitoare (-A), în creditul contului 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” și o creștere a cheltuielilor curente (+A) în debitul contului 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”.

Formula contabilă este următoarea:

|                                                                      |   |                                       |           |
|----------------------------------------------------------------------|---|---------------------------------------|-----------|
| 612                                                                  | = | 471                                   | 1.000 lei |
| „Cheltuieli cu redevențele,<br>locațiile de gestiune și<br>chiriile” |   | „Cheltuieli înregistrate<br>în avans” |           |

În exercițiile viitoare se vor transloca cheltuieli înregistrate în avans, cuvenite exercițiului respectiv, asupra cheltuielilor curente, prin următoarea formulă contabilă:

|                                                                   |   |                                       |               |
|-------------------------------------------------------------------|---|---------------------------------------|---------------|
| 612                                                               | = | 471                                   | 3.000.000 lei |
| „Cheltuieli cu redevențele,<br>locațiile de gestiune și chiriile” |   | „Cheltuieli înregistrate<br>în avans” |               |

Se admite și varianta înregistrării cheltuielilor în momentul ocazionării lor direct în debitul conturilor de cheltuieli conform sumelor reprezentând cheltuieli curente și anticipate, astfel:

1. În octombrie N:

|     |   |             |                   |
|-----|---|-------------|-------------------|
| %   | = | 401         | <u>10.000 lei</u> |
| 612 |   | „Furnizori” | 1.000 lei         |

„Cheltuieli cu redevențele,  
 locațiile de gestiune și chiriile”

471 9.000 lei

„Cheltuieli înregistrate în avans”

2. În următorii trei ani se înregistrează sumele corespunzătoare fiecărui an:

612 = 471 3.000 lei

„Cheltuieli cu redevențele, „Cheltuieli înregistrate  
 locațiile de gestiune și chiriile” în avans”

Exemple de înregistrări de venituri anticipate:

Se încasează 7.000 lei reprezentând chiria la un imobil din care 1.500 lei cota aferentă exercițiului N, iar 5.500 lei cota aferentă exercițiului N+1 și N+2.

1. În exercițiul N se constituie venitul în avans:

512 = 472 7.000 lei

„Conturi curente la bănci” „Venituri înregistrate în avans”

2. Regularizarea venitului la sfârșitul exercițiului N prin translocarea din venituri anticipate la venituri curente a cotei aferente exercițiului N+1:

472 = 706 1.500 lei

„Venituri înregistrate în avans” „Venituri din redevențele,  
 locații de gestiune și chirii”

3. Înregistrarea cotei de venituri aferente exercițiului N+1 ca venituri curente, cu scopul încorporării în rezultatul fiecărui exercițiu:

472 = 706 2.750 lei

„Venituri înregistrate în avans” „Venituri din redevențele,  
locații de gestiune și chirii”

**Conturile rectificative** sunt utilizate cu scopul corectării valorii contabile de intrare a activelor și pasivelor, dacă această valoare diferă de valoarea netă contabilă sau actuală determinată la inventarierea patrimoniului. Grupa conturilor rectificative include conturile privind amortizările care înregistrează reducerea ireversibilă a valorii imobilizărilor necorporale și corporale și conturile privind provizioanele – ajustările pentru deprecierea reversibilă a valorii activelor.



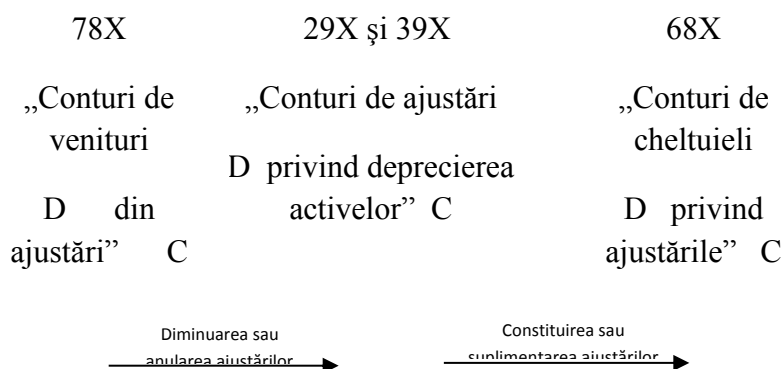
01:40

Conturile rectificative au funcție contabilă de pasiv.

Conturile de amortizări se creditează cu amortizarea aferentă imobilizărilor, inclusă în cheltuieli. Se debitează cu amortizarea aferentă imobilizărilor cedate (vândute) sau scoase din funcțiune. Exemple de înregistrări cu aceste conturi s-au analizat la prezentarea conturilor de imobilizări.

Conturile de ajustări pentru deprecierea activelor se creditează cu constituirea ajustărilor prin includerea în cheltuieli. Se debitează la sfârșitul exercițiului pentru regularizare când suma ajustărilor trebuie diminuată sau anulată prin creditul conturilor de venituri.

În cazul cerinței de suplimentare a ajustării pe baza inventarierii, conturile de ajustări se creditează prin debitul conturilor de cheltuieli. Funcționarea conturilor de ajustări privind deprecierea activelor se prezintă schematic astfel:





Exemple:

1. La sfârșitul exercițiului N se constituie ajustarea de 600.000 lei privind deprecierea stocului de materii prime. Operațiunea determină creșterea cheltuielilor (+A) înregistrată în debitul contului 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere” și o creștere a ajustărilor (+P) înregistrată în creditul contului 391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime”.

|                                                                                                      |   |                                                   |             |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|---------------------------------------------------|-------------|
| 681                                                                                                  | = | 391                                               | 500.000 lei |
| „Cheltuieli de exploatare privind<br>amortizările, provizioanele și<br>ajustările pentru depreciere” |   | „Ajustări pentru deprecierea<br>materiilor prime” |             |

2. În exercițiul N+1 se constată la inventariere că deprecierea valorii materiilor prime în stoc este de 200.000 lei. Pentru reducerea ajustării existente (-P) se debitează contul 391 „Ajustări pentru deprecierea materiilor prime” prin transferul (reluarea) lui la venituri (+P) prin creditul contului 7814 „Venituri din ajustări pentru deprecierea activelor circulante”. Formula contabilă este următoarea:

|                                                   |   |                                                                    |             |
|---------------------------------------------------|---|--------------------------------------------------------------------|-------------|
| 391                                               | = | 7814                                                               | 400.000 lei |
| „Ajustări pentru deprecierea<br>materiilor prime” |   | „Venituri din ajustări pentru<br>deprecierea activelor circulante” |             |

Soldul final creditor al conturilor de amortizări și de ajustări privind deprecierea activelor rectifică valoarea contabilă de intrare a activelor pentru stabilirea valorii nete contabile înscrisă în bilanț.



01:45

### 11.3 CONTURILE DE TREZORERIE

Trezoreria este ansamblul operațiilor financiare realizate de entitatea economică în scopul obținerii mijloacelor bănești necesare desfășurării în bune condiții a activității economice.

Conturile de trezorerie sunt încadrate în clasa 5 a planului de conturi, în care se cuprind: conturi de disponibilități bănești, conturi de plasamente de trezorerie și alte conturi.

#### 11.3.1.1 Conturile de disponibilități bănești

Disponibilitățile bănești se păstrează în casieria proprie și în conturi curente și de disponibil la bănci. Atât disponibilitățile în numerar din casierie, cât și cele păstrate în conturi la bănci, pot fi: în lei și în devize (monede străine).

##### *Conturile de disponibilități bănești la bănci*

Principalele conturi de disponibilități bănești în conturi la bănci sunt: 511 „Valori de încasat”, 512 „Conturi curente la bănci”, 518 „Dobânzi”, 519 „Credite bancare pe termen scurt”.

Contul 511 „**Valori de încasat**” este utilizat pentru evidențierea valorilor de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale primite de la clienți pentru bunurile livrate, lucrările executate și serviciile prestate de întreprindere. Are funcție contabilă de **activ**. În **debitul** acestui cont se reflectă valoarea cecurilor și efectelor comerciale primite de la clienți. În **creditul** acestui cont se reflectă valoarea cecurilor încasate, precum și valoarea sconturilor acordate. Prezintă sold **debitor** care reflectă valoarea cecurilor și efectelor comerciale existente în stoc și neîncasate (neajunse la scadență).

Contul 512 „**Conturi curente la bănci**” este utilizat pentru evidențierea disponibilităților bănești în lei și devize aflate în conturi la bănci și a sumelor în curs de decontare. Are funcție contabilă de cont **bifuncțional**. În **debitul** acestui cont se reflectă sumele depuse din casieria întreprinderii, precum și sumele încasate de la terți. În **creditul** acestui cont se reflectă sumele virate în contul terților pentru plata obligațiilor create. Pentru plățile exigibile în lipsă de disponibil în cont banca acordă credite de plăți. Prezintă sold **debitor** care reflectă disponibilitățile existente în conturi la bănci, sau sold **creditor** care reflectă creditele de plăți acordate de bănci.

În cadrul contului sintetic de gradul I, 512 „**Conturi curente la bănci**” funcționează următoarele subconturi: 5121 „Conturi la bănci în lei”, 5124 „Conturi la bănci în devize”, 5125 „Sume în curs de decontare”.

Contul 518 „**Dobânzi**” este utilizat pentru evidențierea dobânzilor de plătit, precum și a dobânzilor de încasat aferente creditelor primite de la bănci, respectiv, disponibilităților aflate în conturile curente. Are funcție contabilă de cont **bifuncțional**. **Debitul** acestui cont reflectă dobânzile de primit aferente disponibilităților aflate în conturile curente, precum și dobânzile plătite, aferente împrumuturilor primite. **Creditul** acestui cont reflectă dobânzile de plătit aferente creditelor de plăți primite de la bănci în conturile curente, precum și pe cele încasate,

aferele disponibilităților din conturile curente. **Soldul** poate fi debitor și reflectă dobânzile de primit, sau **creditor** și reflectă dobânzile de plătit.

În cadrul contului sintetic de gradul I, 518 „Dobânzi” se deschid două subconturi: 5186 „Dobânzi de plătit” și 5187 „Dobânzi de încasat”.

Contul 519 „**Credite bancare pe termen scurt**” este utilizat pentru evidențierea creditelor acordate de bănci pe termen scurt (sub un an). Are funcție contabilă de **pasiv**. În **creditul** acestui cont se reflectă creditele bancare acordate de bănci pentru nevoi temporare. În **debitul** acestui cont se reflectă creditele pe termen scurt restituite băncilor finanțatoare. **Soldul** este creditor și reflectă credite pe termen scurt nerambursate.

În cadrul contului sintetic de gradul I 519 funcționează următoarele subconturi: 5191 „Credite bancare pe termen scurt”, 5192 „Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență”, 5193 „Credite externe guvernamentale”, 5194 „Credite externe garantate de stat”, 5195 „Credite externe garantate de bănci”, 5196 „Credite interne garantate de stat” și 5198 „Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt”.



01:55

### ***Conturile de disponibilități în casierie***

Disponibilitățile bănești din întreprindere se găsesc sub forma numerarului existent în casierie și sub forma altor valori. În acest scop sunt utilizate conturile sintetice: 531 „Casa” și 532 „Alte valori”.

Contul 531 „**Casa**” este utilizat pentru evidențierea disponibilităților bănești în numerar, în lei și în devize, ca urmare a operațiilor de încasări și plăți. Are funcție contabilă de **activ**. **Debitul** acestui cont reflectă ridicările de numerar de la bancă, precum și încasările directe în numerar. **Creditul** acestui cont reflectă depunerile de numerar în cont la bancă, precum și plățile în numerar efectuate direct din casierie. **Soldul** este debitor și reflectă numerarul existent în casieria întreprinderii.

Contul 532 „**Alte valori**” este utilizat pentru evidențierea acelor valori existente în întreprindere sub forma timbrelor fiscale și poștale, biletelor de călătorie, bilete de tratament și odihnă, etc. precum și a mișcării acestora, ca urmare a procurării și folosirii lor. Are funcție contabilă de **activ**. **Debitul** acestui cont reflectă valoarea elementelor menționate achiziționate. **Creditul** reflectă valoarea acelorași elemente folosite (consumate). **Soldul** este debitor și reflectă alte valori existente în întreprindere.

#### **11.3.1.2 Conturile de acreditive și avansuri de trezorerie**

Principale conturi sintetice din această grupă sunt: 541 „Acreditive” și 542 „Avansuri de trezorerie”.

Contul 541 „**Acreditive**” este utilizat pentru evidențierea sumelor în lei sau în devize separate din contul de disponibil al întreprinderii la bănci pe numele unei terțe persoane, în vederea efectuării unor plăți. Are funcție contabilă de **activ**. În **debitul** acestui cont se reflectă sumele la bancă depuse la dispoziția terților. În **creditul** acestui cont se reflectă sumele plătite efectiv terților, sau restituite unității patrimoniale ca urmare a încetării valabilității plății (folosirii acreditivului). **Soldul** acestui cont reflectă acreditive deschise la bănci, existente.

Contul 542 „**Avansuri de trezorerie**” este utilizat pentru evidențierea sumelor încredințate unor persoane împuternicite de unitatea patrimonială, în vederea efectuării unei plăți în favoarea acesteia. Este cont cu funcție contabilă de **activ**. În **debitul** acestui cont se reflectă sumele acordate în numerar unei persoane fizice. În **creditul** acestui cont se reflectă plățile efectuate din avansuri de trezorerie, plata diverselor bunuri achiziționate, cheltuieli de deplasări, detașări, transferări, plățile pentru alte lucruri executate sau servicii prestate. Prezintă sold debitor care reflectă avansuri de trezorerie acordate și nejustificate.



02:05



Exemple:

1. Pentru soldul debitor al contului 512 „Conturi curente la bănci”, în semestrul I al anului s-au calculat dobânzi în sumă de 600.000 lei.

Această operație economică produce modificarea elementului de activ de creanțe în sensul creșterii, ceea ce semnifică creșterea sumelor cuvenite întreprinderii, și totodată, modificarea elementului de pasiv ce semnifică majorarea veniturilor financiare obținute de întreprindere din dobânzi. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Dobânzi de primit” și „Venituri din dobânzi”. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Dobânzi de primit” se va debita cu creșterea de activ, iar contul „Venituri din dobânzi” se va credita cu creșterea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl}
 5187 & = & 766 \quad 600.000 \text{ lei} \\
 \text{„Dobânzi de primit”} & & \text{„Venituri din dobânzi”}
 \end{array}$$

2. Se încasează dobânzile cuvenite.

Această operație economică are ca efect majorarea elementului de activ ce semnifică disponibilitățile în contul întreprinderii de la bancă și totodată, micșorarea elementului de activ ce semnifică dreptul de creanță privind dobânzile. Conturile corespondente care înregistrează operația funcționează astfel: contul „Conturi curente la bănci”, fiind cont de

activ, se va debita cu creșterea de activ, iar contul „Dobânzi de primit” se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcll} 512 & = & 5187 & 600.000 \text{ lei} \\ \text{„Conturi curente la bănci”} & & \text{„Dobânzi de primit”} & \end{array}$$

3. Pentru soldul creditor al contului „Conturi curente la bănci”, în semestrul II al anului, s-au calculat dobânzile în sumă de 450.000 lei.

Această operație economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale din bilanț: majorarea cheltuielilor efectuate de întreprindere (+ A) cu plata dobânzilor și majorarea obligației de plată a dobânzilor (+ P). Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Cheltuieli privind dobânzile” și „Dobânzi de plătit”.

Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul de activ „Cheltuieli privind dobânzile” se va debita, iar contul de pasiv „Dobânzi de plătit” se va credita.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcll} 666 & = & 5186 & 450.000 \text{ lei} \\ \text{„Cheltuieli privind dobânzile”} & & \text{„Dobânzi de plătit”} & \end{array}$$

4. Se plătesc dobânzile.

Această operație economică va produce o scădere la elementul de activ disponibilul existent în contul întreprinderii și concomitent, o scădere la elementul de pasiv ce semnifică obligația de plată privind dobânzile.

Conturile corespondente care înregistrează operația funcționează astfel: contul „Conturi curente la bănci” se va credita, iar contul „Dobânzi de plătit” se va debita.

Deci, formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcll} 5186 & = & 512 & 450.000 \text{ lei} \\ \text{„Dobânzi de plătit”} & & \text{„Conturi curente la bănci”} & \end{array}$$

5. Se plătește un furnizor în sumă de 500.000 lei, dintr-un credit pe termen scurt primit de la bancă.

Această operație economică produce ca efect modificarea elementului de pasiv ce semnifică obligația față de furnizori și concomitent, scăderea elementului de activ disponibilul existent în contul întreprinderii. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Furnizori” și „Conturi curente la bănci”. Contul „Furnizori” se va debita cu micșorarea de pasiv, iar contul „Conturi curente la bănci” se va credita cu micșorarea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcll} 401 & = & 512 & 500.000 \text{ lei} \\ \text{„Furnizori”} & & \text{„Conturi curente la bănci”} & \end{array}$$

6. Se înregistrează dobânda la creditul pe termen scurt primit în sumă de 200.000 lei.

Această operație economică produce modificarea elementului de activ ce semnifică cheltuielile financiare efectuate de întreprindere cu plata dobânzilor la credite și, modificarea elementului de pasiv ce semnifică obligațiile față de bancă privind dobânda la creditul acordat.

Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Cheltuieli privind dobânzile” și „Credite bancare pe termen scurt”. Contul „Cheltuieli privind dobânzile” fiind cont de activ, se va debita, iar contul „Credite bancare pe termen scurt” fiind cont de pasiv se va credita.

Astfel, formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcll} 666 \text{ „Cheltuieli} & = & 519 \text{ „Credite bancare} & 200.000 \text{ lei} \\ \text{privind dobânzile”} & & \text{pe termen scurt”} & \end{array}$$

7. La scadență se restituie creditul bancar pe termen scurt și se plătește dobânda cuvenită.

Această operație economică va produce următoarele modificări patrimoniale în bilanț: scăderea elementului de activ ce semnifică disponibilul existent în contul curent la întreprindere și concomitent, scăderea elementului de pasiv ce semnifică obligația față de bancă privind creditul primit, inclusiv dobânda cuvenită.

Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Conturi curente la bănci” și „Credite bancare pe termen scurt”. Contul „Conturi curente la bănci” se va credita cu diminuarea de activ, iar contul „Credite bancare pe termen scurt” se va debita cu diminuarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcll} 519 & = & 512 & 2.200.000 \text{ lei} \\ \text{„Credite bancare pe termen scurt”} & & \text{„Conturi curente la bănci”} & \end{array}$$

8. Se cumpără timbre poștale și fiscale în valoare de 50.000 lei, plătite în numerar.

Această operație economică va produce scăderea elementului de activ ce semnifică numerarul existent în casieria întreprinderii și totodată, creșterea elementului de activ ce semnifică alte valori sub forma timbrelor poștale și fiscale din întreprindere. Conturile corespondente funcționează astfel: contul „Casa” fiind cont de activ și înregistrând o scădere se va credita, iar contul „Alte valori” fiind cont de activ și având de înregistrat o creștere se va debita.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcll} 532 & = & 531 & 50.000 \text{ lei} \\ \text{„Alte valori”} & & \text{„Casa”} & \end{array}$$

9. Se utilizează timbre poștale și fiscale în valoare de 40.000 lei.

Această operație economică va produce modificări la următoarele elemente din bilanț: la elementul de activ „Alte valori” se va produce o scădere prin utilizarea lor, iar la elementul de activ „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații” se va produce o creștere prin includerea în cheltuieli a contravalorii timbrelor utilizate.

Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații” și „Alte valori”. Contul „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații” se va debita cu creșterea de activ, iar contul „Alte valori” se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcll} 626 & = & 532 & 40.000 \text{ lei} \\ \text{„Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”} & & \text{„Alte valori”} & \end{array}$$

10. În vederea aprovizionării cu un anumit material, se deschide un acreditiv pe numele furnizorului, în sumă de 900.000 lei.

Această operație economică are ca efect modificarea elementului de activ ce semnifică acreditivul deschis în numele unei terțe persoane și concomitent, modificarea unui alt element tot de activ ce semnifică micșorarea disponibilităților existente în contul întreprinderii de la bancă. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt:

„Acreditive” și „Conturi curente la bănci”. Contul „Acreditive” se va debita cu creșterea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci” se va credita cu scăderea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcll} 541 & = & 512 & 900.000 \text{ lei} \\ \text{„Acreditive”} & & \text{„Conturi curente la bănci”} & \end{array}$$

11. Se primesc materiale de la furnizori în sumă de 500.000 lei.

Analiza contabilă a acestei operații economice se face asemănător celorlalte operații privind aprovizionarea cu materii prime și materiale.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcll} 301 & = & 401 & 500.000 \text{ lei} \\ \text{„Materiale consumabile”} & & \text{„Furnizori”} & \end{array}$$

12. Se plătește din acreditivul deschis, contravaloarea materialelor primite de la furnizor. Totodată, se închide acreditivul.

Această operație economică produce modificarea următoarelor elemente patrimoniale: elementul de pasiv ce semnifică scăderea obligației față de furnizor, elementul de activ ce semnifică scăderea acreditivului deschis în numele furnizorului și elementul de activ ce semnifică creșterea disponibilităților din contul întreprinderii de la bancă, cu diferența dintre acreditivul deschis și cel utilizat. Operația economică va fi înregistrată în trei conturi corespondente astfel: contul „Acreditive” se va credita cu micșorarea de activ, contul „Furnizori” se va debita cu micșorarea de pasiv, iar contul „Conturi curente la bănci” se va debita cu majorarea de activ.



02:25

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcll} \% & = & 541 & \underline{900.000 \text{ lei}} \\ 401 \text{ „Furnizori”} & & \text{„Acreditive”} & 500.000 \text{ lei} \\ 512 \text{ „Conturi curente la bănci”} & & & 400.000 \text{ lei} \end{array}$$

### 11.3.1.3 Conturile privind titlurile de plasament

Titlurile de plasament, numite și investiții financiare pe termen scurt, reprezintă titluri de valoare cumpărate în scop speculativ, deci pentru a fi vândute într-un timp relativ scurt,

altor unități sau persoane, în vederea obținerii unui câștig imediat, din diferența de prețuri, între prețul de vânzare și cel de cumpărare.

Principalele titluri de plasament sunt: acțiunile, obligațiunile, certificate de depozit cumpărate. Acestea pot fi cumpărate de pe piața hârtiilor de valoare, în mod curent, când se utilizează termenul de cumpărare, sau pot fi cumpărate titluri emise și vândute de întreprindere, când se utilizează termenul de răscumpărare. Cumpărarea se face în scop de revânzare, iar răscumpărarea titlurilor se face pentru anularea acestora.

O unitate patrimonială care cumpără sau răscumpără titluri de plasament în scopul revânzării sau anulării, utilizează următoarele conturi sintetice: 503 „Acțiuni”, 505 „Obligațiuni emise și răscumpărate”, 506 „Obligațiuni”, 509 „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt”.

Contul 503 „**Acțiuni**” este utilizat pentru evidențierea acțiunilor cumpărate de pe piața hârtiilor de valoare în scop de revânzare. Are funcția contabilă de activ. **Debitul** acestui cont se reflectă costul acțiunilor cumpărate. **Creditul** acestui cont se reflectă valoarea acțiunilor revândute. Prezintă **sold debitor** care reflectă valoarea acțiunilor cumpărate, existente.

Contul 505 „**Obligațiuni emise și răscumpărate**” este utilizat pentru evidențierea obligațiunilor emise de întreprindere în vederea obținerii de împrumuturi publice și răscumpărate de la obligatari (creditori). Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă costul obligațiunilor emise și răscumpărate. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate anulate. **Soldul** este debitor și reflectă obligațiunile emise și răscumpărate existente (neanulate).

Contul 506 „**Obligațiuni**” este utilizat pentru evidențierea obligațiunilor cumpărate în vederea utilizării temporare a trezoreriei în scopul conservării acesteia, a obținerii unui venit sub formă de dobândă, sau pentru realizarea unui venit cu ocazia revânzării obligațiunilor. Este cont cu funcție contabilă de activ. **Debitul** acestui cont reflectă costul obligațiunilor cumpărate. **Creditul** acestui cont reflectă valoarea obligațiunilor rambursate sau revândute. **Soldul** este debitor și reflectă valoarea obligațiunilor existente.

Contul 509 „**Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt**” este utilizat pentru evidențierea datoriei de plată pentru titlurile de plasament cumpărate. Are funcție contabilă de pasiv. **Creditul** acestui cont reflectă datoria pentru titlurile de plasament dobândite. **Debitul** acestui cont reflectă plata datoriei. **Soldul** acestui cont este creditor și reflectă datoria de plată pentru titlurile de plasament.



02:30



Exemple:

1. Se cumpără de pe piața hârtiilor de valoare un număr de 1.000 de acțiuni la prețul de 3 lei bucata.

Această operație economică modifică elementul de activ ce semnifică creșterea valorii acțiunilor cumpărate și totodată, modificarea elementului de pasiv ce semnifică creșterea obligației de plată privind titlurile cumpărate. Operația economică va fi înregistrată în două conturi corespondente: contul „Acțiuni”, fiind cont de activ și având de înregistrat o creștere se va **debita**, iar contul „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt”, fiind cont de pasiv și având de înregistrat o creștere se va **credita**.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcll} 503 & = & 509 & 3.000 \text{ lei} \\ \text{„Acțiuni”} & & \text{„Vărsăminte de efectuat pentru} & \\ & & \text{investiții financiare pe termen scurt”} & \end{array}$$

2. Se plătesc acțiunile cumpărate.

Această operație economică va produce următoarele modificări patrimoniale în bilanț. Scăderea elementului de activ ce semnifică disponibilul existent în cont la bancă și totodată, scăderea elementului de pasiv ce semnifică obligațiile de plată privind titlurile de plasament. Conturile în care se va înregistra această operație economică sunt: „Conturi curente la bănci” și „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt”. Contul „Conturi curente la bănci” se va **credita** cu micșorarea de activ, iar contul „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt” se va **debita** cu micșorarea de pasiv.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcll} 509 & = & 512 & 3.000 \text{ lei} \\ \text{„Vărsăminte de efectuat pentru} & & \text{„Conturi curente la bănci”} & \\ \text{investiții financiare pe termen scurt”} & & & \end{array}$$

3. Se revinde un lot de 500 acțiuni din cele cumpărate, la prețul de 3,8 lei pe acțiune.

Calcul:  $500 \text{ acțiuni} \times 3,8 \text{ lei} = 1.900 \text{ lei}$

$$\underline{500 \text{ acțiuni} \times 3 \text{ lei} = 1.500 \text{ lei}}$$

$$\text{DIFERENȚA} = +400 \text{ lei}$$

Această operație economică are ca efect modificarea a trei elemente patrimoniale, astfel: elementul de activ ce semnifică micșorarea valorii acțiunilor din gestiune, elementul de pasiv ce semnifică creșterea veniturilor financiare obținute de întreprindere din vânzarea titlurilor, și elementul de activ ce semnifică creșterea disponibilităților bănești în contul întreprinderii de la bancă. Cele trei conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Acțiuni”, „Venituri din investiții financiare” și „Conturi curente la bănci”.

Contul „Acțiuni” se va **credita** cu scăderea de activ, contul „Venituri din investiții financiare” se va **credita** cu creșterea de pasiv, iar contul „Conturi curente la bănci” se va **debita** cu creșterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

|                            |   |                                          |                  |
|----------------------------|---|------------------------------------------|------------------|
| 512                        | = | %                                        | <u>1.900 lei</u> |
| „Conturi curente la bănci” |   | 503 „Acțiuni”                            | 1.500 lei        |
|                            |   | 764 „Venituri din investiții financiare” | 400 lei          |

4. Se revinde restul de 500 de acțiuni. Prețul zilei la bursă este de 2,9 lei/acțiune.

Calcul: 500 acțiuni x 3 lei = 1.500 lei

500 acțiuni x 2,9 lei = 1.450 lei

DIFERENȚA = - 50 lei

Această operație economică va produce următoarele modificări în bilanț: scăderea elementului de activ ce semnifică micșorarea valorii acțiunilor din unitate; creșterea elementului de activ ce semnifică creșterea disponibilităților în contul curent al întreprinderii, creșterea elementului de activ ce semnifică, majorarea cheltuielilor financiare efectuate de întreprindere pentru acoperirea diferenței nefavorabile obținută la vânzarea titlurilor. Cele trei conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Acțiuni”, „Conturi curente la bănci” și „Cheltuieli privind investițiile financiare cedate”. Contul „Acțiuni” se va **credita** cu scăderea de activ, contul „Conturi curente la bănci” se va **debita** cu creșterea de activ, iar contul „Cheltuieli privind investițiile financiare cedate” se va **debita** cu creșterea de activ. Formula contabilă este următoarea:

|                                                        |   |   |                      |
|--------------------------------------------------------|---|---|----------------------|
|                                                        | % | = | 503 <u>1.500 lei</u> |
| 512 „Conturi curente la bănci”                         |   |   | Acțiuni 1.450 lei    |
| 64 „Cheltuieli privind investițiile financiare cedate” |   |   | 50 lei               |

5. Se răscumpără cele 1.000 de obligațiuni emise și vândute, cu valoarea nominală de 5.000 lei bucata.

Această operație economică are ca efect modificarea următoarelor elemente patrimoniale: elementul de activ ce semnifică creșterea valorii obligațiunilor din unitate și totodată elementul de activ ce semnifică micșorarea disponibilului din contul curent al întreprinderii de la bancă. Operația economică va fi înregistrată în două conturi corespondente astfel: contul „Obligațiuni emise și răscumpărate” se va **debita** cu creșterea de activ, iar contul „Conturi curente la bănci” se va **credita** cu scăderea de activ. Formula contabilă este următoarea:

$$505 \quad = \quad 512 \quad 5.000.000 \text{ lei}$$

„Obligațiuni emise și răscumpărate”      „Conturi curente la bănci”

6. Se anulează obligațiunile răscumpărate.

Această operație economică va avea ca efect modificarea următoarelor elemente de bilanț: scăderea elementului de activ ce semnifică obligațiunile răscumpărate existente în patrimoniul întreprinderii și totodată, scăderea elementului de pasiv ce semnifică obligațiile față de terțe persoane privind împrumutul pe bază de obligațiuni acordat. Conturile în care se va înregistra operația economică sunt: „Obligațiunile emise și răscumpărate” și „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni”. Contul „Obligațiuni emise și răscumpărate” se va **credita** cu diminuarea de activ, iar contul „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni” se va **debita** cu diminuarea de pasiv. Formula contabilă este următoarea:

$$161 \text{ „Împrumuturi din emisiunea de obligațiuni emise și răscumpărate”} = 505 \text{ „Obligațiuni emise și răscumpărate”} \quad 5.000.000 \text{ lei}$$

7. Se cumpără de pe piața hârtiilor de valoare un pachet de 500 de obligațiuni la prețul de 1.000 lei bucata.

Această operație economică are ca efect creșterea elementului de activ ce semnifică majorarea valorii obligațiunilor în contul întreprinderii și totodată, creșterea elementului de pasiv ce semnifică majorarea obligației față de terți de a plăti contravaloarea titlurilor cumpărate. Cele două conturi în care se va înregistra operația economică sunt: „Obligațiuni” și „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt”. Contul „Obligațiuni” fiind cont de activ se va **debita**, iar contul „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt” fiind cont de pasiv, se va **credita**. Formula contabilă este următoarea:

$$506 \quad = \quad 509 \quad 500.000 \text{ lei}$$

„Obligațiuni”      „Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt”

8. Se achită datoria privind titlurile de plasament achiziționate.

Analiza contabilă a acestei operații economice se face asemănător operației nr. 4. Formula contabilă este următoarea:

|                                        |   |                            |             |
|----------------------------------------|---|----------------------------|-------------|
| 509                                    | = | 512                        | 500.000 lei |
| „Vărsăminte de efectuat pentru         |   | „Conturi curente la bănci” |             |
| investiții financiare pe termen scurt” |   |                            |             |

9. Se revinde un lot de 400 obligațiuni din cele cumpărate. Prețul zilei la bursă este de 1.500 lei/obligațiune.

Calcul: 400 obligațiuni x 1.500 lei = 600.000 lei

400 obligațiuni x 1.000 lei = 400.000 lei

DIFERENȚA = +200.000 lei

Analiza contabilă a acestei operații economice se efectuează asemănător operației nr. 5. Formula contabilă este următoarea:

|                            |   |                                         |                    |
|----------------------------|---|-----------------------------------------|--------------------|
| 512                        | = | %                                       | <u>600.000 lei</u> |
| „Conturi curente la bănci” |   | 506 „Obligațiuni”                       | 400.000 lei        |
|                            |   | 764 Venituri din investiții financiare” | 200.000 lei        |



02:45



## REZUMAT

Contabilitatea relațiilor întreprinderii cu terții se organizează în scopul evidențierii drepturilor (creanțelor) și a obligațiilor (datoriilor) întreprinderii cu clienții, furnizorii, salariații, statul, asigurările sociale, alte persoane juridice și fizice.

În contabilitatea creanțelor și obligațiilor se înregistrează operațiile referitoare la livrările reciproce de mărfuri între furnizori și clienți, a lucrărilor executate și serviciilor prestate, precum și a altor operațiuni efectuate în baza contractelor încheiate între aceștia

Creanțele întreprinderii, sau activele circulante în decontare reprezintă valori economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor persoane juridice sau fizice pentru care urmează să primească echivalentul valoric.

Obligațiile sau datoriile întreprinderii față de alte persoane juridice sau fizice se grupează, astfel: obligații față de personalul întreprinderii privind drepturile cuvenite acestuia pentru munca prestată; obligații față de furnizorii de bunuri și servicii; obligații față de stat privind impozitele, taxele și vărsămintele; alte obligații.

În grupa conturilor de regularizare sunt incluse conturile: 471 „Cheltuieli înregistrate în avans” cu funcție de activ, 472 „Venituri înregistrate în avans” cu funcție de pasiv, 169 „Prime privind rambursarea obligațiunilor”.

Primele două conturi asigură separarea în timp a cheltuielilor și veniturilor înregistrate pe parcursul exercițiului financiar N, dar care se referă la activitatea exercițiilor viitoare N+i, urmând să afecteze rezultatul acestor exerciții.

Conturile rectificative sunt utilizate cu scopul corectării valorii contabile de intrare a activelor și pasivelor, dacă această valoare diferă de valoarea netă contabilă sau actuală determinată la inventarierea patrimoniului. Grupa conturilor rectificative include conturile privind amortizările care înregistrează reducerea ireversibilă a valorii imobilizărilor necorporale și corporale și conturile privind ajustările pentru deprecierea reversibilă a valorii activelor.

Trezoreria este ansamblul operațiilor financiare realizate de unitatea patrimonială în scopul obținerii mijloacelor bănești necesare desfășurării în bune condiții a activității economice.

Conturile de trezorerie sunt încadrate în clasa 5 a planului de conturi, în care se cuprind: conturi de disponibilități bănești, conturi de plasamente de trezorerie și alte conturi.

Titlurile de plasament, numite și investiții financiare pe termen scurt, reprezintă titluri de valoare cumpărate în scop speculativ, deci pentru a fi vândute într-un timp relativ scurt, altor unități sau persoane, în vederea obținerii unui câștig imediat, din diferența de prețuri, între prețul de vânzare și cel de cumpărare.

Principalele titluri de plasament sunt: acțiunile, obligațiunile, certificate de depozit cumpărate. Cumpărarea se face în scop de revânzare, iar răscumpărarea titlurilor se face pentru anularea acestora.



## EVALUARE

Timp necesar: 50 min



1. În luna decembrie, anul N, se primește factura pentru chiria unui spațiu comercial aferentă lunii ianuarie anul N + 1 în valoare de 700 lei. Care este formula contabilă corectă?
  - a) 471 = 462 700 lei
  - b) 612 = 5121 700 lei
  - c) 612 = 462 700 lei
  - d) 471 = 5121 700 lei
  - e) 472 = 5121 700 lei
2. Încasarea de la un client, cu ordin de plată a contravalorii unei facturi de 1.190 lei va fi înregistrată cu formula:
  - a) 411 = 5311 1.190 lei
  - b) 5121 = 411 1.190 lei
  - c) 5121 = % 1.190 lei  
411 1.000 lei  
4427 190 lei
  - d) 5311 = 411 1.000 lei  
5121 = 4427 190 lei
  - e) 411 = 5121 1.190 lei
3. La deschiderea unui acreditiv se face înregistrarea:
  - a) 541 = 512
  - b) 512 = 541
  - c) 541 = 531
  - d) 511 = 541
  - e) 501 = 512
4. Alegeți formula contabilă corectă, în situația achitării avansului chenzinal în valoare de 2.600 lei
  - a) 5311 = 425 2.600
  - b) 421 = 5311 2.600
  - c) 425 = 421 2.600
  - d) 421 = 425 2.600
  - e) 425 = 5311 2.600
5. SC MIC S.A. a achiziționat mărfuri din import la prețul de cumpărare 4.000 lei, taxe vamale 800 lei, TVA achitată în vamă 912 lei, cheltuieli de transport intern 150 lei, cheltuieli de manipulare 50 lei, reducere comercială acordată de furnizor 100 lei. Care este costul de achiziție al mărfurilor:
  - a) 4.800 lei;
  - b) 5.712 lei;
  - c) 4.900 lei;
  - d) 5.912 lei;
  - e) 5.812 lei
6. Achiziția de mărfuri în valoare de 8.000 lei, TVA 19%, fără factură (cu aviz de

expediție) se înregistrează prin formula contabilă:

- a) % = 408 9.520 lei  
       371       8.000 lei  
       4426       1.520 lei
- b) % = 401 9.520 lei  
       371       8.000 lei  
       4426       1.520 lei
- c) % = 408 9.520 lei  
       371       8.000 lei  
       4428       1.520 lei
- d) % = 401 9.520 lei  
       371       8.000 lei  
       4428       1.520 lei

7. Ce semnifică următoarea formulă contabilă: 413 = 4111

- a) vânzarea pe credit comercial a mărfurilor;  
 b) remiterea, către bancă, spre încasare a efectelor comerciale;  
 c) încasarea efectelor comerciale.  
 d) acceptarea la plată a efectelor comerciale de încasat;

8. Ce semnifică următoarea formulă contabilă: 419 = 4111

- a) încasarea avansurilor de la clienți;  
 b) stingerea creanței față de client prin decontarea avansului;  
 c) înregistrarea clienților incerți sau în litigiu;  
 d) scoaterea din gestiune a clienților insolvăbili.

9. Livrarea pe credit comercial a produselor finite la preț de vânzare 1.000 lei (TVA 19%) se înregistrează prin formula:

- a) 4111 = 345 1.000 lei
- b) 4111 = % 1.190 lei  
       345 1.000 lei  
       4427 190 lei
- c) 4111 = % 1.190 lei  
       701 1.000 lei  
       4427 190 lei
- d) 4111 = % 1.190 lei  
       711 1.000 lei  
       4427 190 lei

10. Livrarea mărfurilor în baza avizului de însoțire a mărfii cu valoarea totală 5.950 lei se înregistrează prin formula contabilă:

- a) 418 = % 5.950 lei  
       707 5.000 lei  
       4428 950 lei
- b) 411 = % 5.950 lei  
       707 5.000 lei  
       4428 950 lei
- c) 418 = % 5.950 lei  
       707 5.000 lei  
       4427 950 lei
- d) 418 = 707 5.950 lei

11. Ce semnifică următoarea formulă contabilă: 667 = 4111

- a) vânzarea mărfurilor;  
 b) înregistrarea scontului acordat;

- c) încasarea contravalorii mărfurilor vândute;
  - d) scoaterea din evidența contabilă a scontului.
12. Ce semnifică următoarea formulă contabilă: 401 = 403
- a) acceptarea unui efect comercial de la client;
  - b) emitere unui efect comercial către furnizor;
  - c) avans primit de la clienți;
  - d) avans plătit furnizorului.
13. Ce semnifică următoarea formulă contabilă: 421 = 431
- a) reținerile din salarii reprezentând asigurări sociale;
  - b) contribuția de asigurări sociale datorată de angajator;
  - c) contribuția de asigurări de șomaj datorată de angajator;
  - d) ajutoare materiale cuvenite salariaților.
14. Ce semnifică următoarea formulă contabilă: 421 = 426
- a) ajutoare materiale cuvenite salariaților;
  - b) avansuri acordate salariaților;
  - c) drepturi de personal neridicate;
  - d) decontarea salariilor cuvenite.
15. Ce semnifică următoarea formulă contabilă: 425 = 5311
- a) drepturi de personal neridicate ajunse la scadență;
  - b) avansuri acordate salariaților;
  - c) ajutoare materiale cuvenite salariaților;
  - d) înregistrarea unor rețineri din salarii.
16. Ce semnifică următoarea formulă contabilă: 691 = 441
- a) impozitul pe profit plătit în timpul perioadei de gestiune;
  - b) constituirea obligației de plată reprezentând impozitul pe profit;
  - c) impozitul pe profit constituit în plus în timpul perioadei de gestiune;
  - d) impozitul pe salarii datorat.
- RASPUNSURI: 1 –a; 2 –d; 3 –b; 4 –e; 5 –a; 6 –b; 7 –c; 8 –d; 9 –b; 10 –b; 11 –a; 12 –b; 13 –e; 14 –e; 15 –a; 16 –b.

#### BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

|                                           |                                                                                                                      |
|-------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dumitru Mătiș și colectiv                 | Bazele contabilității. Aspecte teoretice și practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005                          |
| Elena Ciucur, Anca Bratu, Octavian Bojian | Bazele contabilității, Editura ROLCRIS, București, 2005                                                              |
| Emil Horomnea și colectiv                 | Bazele contabilității, Editura SEDCOM Libris, Iași, 2007                                                             |
| Oprea Călin, Mihai Ristea                 | Bazele Contabilității, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2004                                              |
| Dumitru Rusu                              | Bazele contabilității, E.D.P., București, 1980                                                                       |
| Kerwit D. Larson, William W. Pyle         | Fundamental Accounting Principles – Statement of Cash Flows Edition, Eleventh Edition 1988, IRWIN Homewood, Illinois |
| Mihai Ristea coord.                       | Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară,                                                    |

|                                            |                                                                                                                          |
|--------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
|                                            | București, 2008                                                                                                          |
| Mihai Ristea, Corina –<br>Graziela Dumitru | Contabilitate financiară, Editura Mărgăritar, București, 2005                                                            |
| Iacob Petru Pânteă, Gheorghe<br>Bodea      | Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele<br>Europene, Ediția a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008 |
| XXX                                        | Legea Societăților Comerciale nr. 31/1990, revizuită și actualizată                                                      |
| XXX                                        | Legea Contabilității nr. 82/1991, revizuită și actualizată                                                               |
| XXX                                        | OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele<br>europene                                                |

## Unitatea de învățare 12. ANALIZA ȘI FUNCȚIONAREA CONTURILOR

Timp necesar: 60 minute

Considerând că v-ați însușit cunoștințele din unitățile anterioare, veți putea să analizați conturile din punctul de vedere al conținutului lor economic precum și al funcției contabile. În această unitate va fi analizată funcționarea conturilor de rezultate (proces). Analiza va fi întregită de aplicații pe operații economico-financiare specifice grupei de conturi analizată.

- ✓ să recunoașteți conturile de venituri;
- ✓ să recunoașteți conturile de cheltuieli;
- ✓ să identificați funcția contabilă a acestora;
- ✓ să aplicați regulile de funcționare a conturilor în analiza contabilă a operațiilor cu elemente de imobilizări și de producție în curs de execuție.

### 12. 1 CLASA CONTURILOR DE REZULTATE (PROCESE)

În vederea înregistrării și analizei procesului de formare a rezultatului sunt folosite conturile de procese (rezultate) care înregistrează cheltuielile și veniturile întreprinderii.

**Veniturile** constituie creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creșteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;

**Cheltuielile** constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor ori creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari.

Înregistrarea și evaluarea cheltuielilor și veniturilor în conturile respective are la bază criteriul corespondenței. Astfel conturile de cheltuieli înregistrează valorile în corespondență cu micșorările de activ (ex. consum de materii) materiale și cu creșterile de pasiv (ex. datoria față de furnizorul de energie), iar conturile de venituri înregistrează valorile în corespondență cu micșorările de pasiv (ex. diminuarea sau anularea unui provizion prin transferul la venituri) și cu creșterile de activ (ex. încasări de creanțe comerciale).



00:00

Conturile de cheltuieli înregistrează consumurile de resurse în cadrul activităților de exploatare, financiare și extraordinare, iar conturile de venituri înregistrează veniturile brute obținute în cadrul activităților de exploatare, financiare și extraordinare. În consecință rezultatul se determină prin compensarea veniturilor perioadei curente cu cheltuielile corespondente ale acestor venituri, pentru activitatea de exploatare, financiară și extraordinară.

În cadrul contabilității de angajamente (accrual accounting) criteriul de recunoaștere și înregistrare al veniturilor și cheltuielilor este angajarea, spre deosebire de contabilitatea de trezorerie (cash accounting) care ia în considerare încasarea /plata.

### 12.1.1 CONTURILE DE CHELTUIELI

Evidența cheltuielilor întreprinderii se ține cu ajutorul clasei de conturi 6, care cuprinde mai multe grupe de conturi sintetice, astfel:

**Grupa 60** „Cheltuieli privind stocurile” care cuprinde conturile: 601 „Cheltuieli cu materii prime”, 602 „Cheltuieli cu materialele consumabile”, 603 „Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar”, 605 „Cheltuieli privind energia și apa”, 607 „Cheltuieli privind mărfurile” și altele.

Pentru evidențierea cheltuielilor cu materiale consumabile pe feluri, contul sintetic de gradul I se desfășoară pe următoarele subconturi: 6021 „Cheltuieli cu materiale auxiliare”, 6022 „Cheltuieli privind combustibilul”, 6023 „Cheltuieli privind materialele pentru ambalat”, 6024 „Cheltuieli privind piesele de schimb” și altele.

**Grupa 61** „Cheltuieli cu lucrările și serviciile executate de terți” cuprinde următoarele conturi sintetice: 611 „Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile”, 612 „Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chiriile”, 613 „Cheltuieli cu primele de asigurare”, 614 „Cheltuieli cu studiile și cercetările”.

**Grupa 62** „Cheltuieli cu alte servicii executate de terți”, cuprinde următoarele conturi sintetice: 621 „Cheltuieli cu colaboratorii”, 622 „Cheltuieli cu comisioanele și onorariile”, 623 „Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate”, 624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal”, 625 „Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări”, 626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”, 627 „Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate”, 628 „Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți”.

**Grupa 63** „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate” cuprinde contul sintetic 635 „Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate”.

**Grupa 64** „Cheltuieli cu personalul” cuprinde următoarele conturi: 641 „Cheltuieli cu salariile personalului”, 645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”.

**Grupa 65** „Alte cheltuieli de exploatare” care cuprinde două conturi: 654 „Pierderi din creanțe și debitori diverși”, 658 „Alte cheltuieli de exploatare”.

**Grupa 66** „Cheltuieli financiare”, care cuprinde următoarele conturi sintetice: 663 „Pierderi din creanțe legate de participații”, 664 „Cheltuieli privind investițiile financiare cedate”, 665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar”, 666 „Cheltuieli privind dobânzile”, 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”, 668 „Alte cheltuieli financiare”.

**Grupa 67** „Cheltuieli extraordinare”, cuprinde contul sintetic de gradul I: 671 „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare”.

**Grupa 68** „Cheltuieli cu amortizările, provizioanele și ajustările pentru deprecieri”, cuprinde următoarele conturi sintetice de gradul I: 681 „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și deprecierile de valoare”, 686 „Cheltuieli financiare privind amortizările și ajustările pentru pierderea de valoare”.

**Grupa 69** „Cheltuieli cu impozitul pe profit” cuprinde contul 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit”.

Conturile de cheltuieli sunt conturi de procese economice, cu funcție contabilă de activ. Se debitează cu cheltuielile efectuate, în momentul efectuării. Se creditează la sfârșitul perioadei de gestiune, pentru închidere, prin repartizarea cheltuielilor asupra rezultatelor financiare. Nu prezintă sold; nu apar în bilanț.



00:10

### 12.1.2 CONTURILE DE VENITURI

Evidența veniturilor se ține cu ajutorul clasei 7 de conturi, care cuprinde următoarele grupe de conturi sintetice:

**Grupa 70** „Cifra de afaceri”, cuprinde următoarele conturi sintetice: 701 „Venituri din vânzarea produselor finite”, 702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor”, 703 „Venituri din vânzarea produselor reziduale”, 704 „Venituri din lucrări executate și servicii prestate”, 705 „Venituri din studii și cercetări”, 706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii”, 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”, 708 „Venituri din activități diverse”.

**Grupa 71** „Variația stocurilor”, cuprinde un singur cont 711 „Variația stocurilor”.

**Grupa 72** „Venituri din producția de imobilizări” cuprinde conturile 721 „Venituri din producția de imobilizări necorporale” și 722 „Venituri din producția de imobilizări corporale”.

**Grupa 74** „Venituri din subvenții de exploatare” cuprinde contul 741 „Venituri din subvenții de exploatare”.

**Grupa 75 „Alte venituri din exploatare”** cuprinde conturile 754 „Venituri din creanțe reactivate și debitori diverși” și 758 „Alte venituri din exploatare”.

**Grupa 76 „Venituri financiare”** cuprinde următoarele conturi sintetice: 761 „Venituri din imobilizări financiare”, 762 „Venituri din investiții financiare pe termen scurt”, 763 „Venituri din creanțe imobilizate”, 764 „Venituri din titluri de plasament cedate”, 765 „Venituri din diferențe de curs valutar”, 766 „Venituri din dobânzi”, 767 „Venituri din sconturi obținute”, 768 „Alte venituri financiare”.

**Grupa 77 „Venituri extraordinare”** cuprinde contul sintetic 771 „Venituri din subvenții pentru evenimente extraordinare și altele similare”.

**Grupa 78 „Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere”** este formată din conturile: 781 „Venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare”, 786 „Venituri financiare din provizioane și ajustări pentru pierdere de valoare”.

Conturile de venituri sunt conturi de procese economice, cu funcție contabilă de pasiv. Se **creditează** cu veniturile obținute, după natura lor, pe feluri. Se **debitează** pentru închidere la sfârșitul lunii în corespondență cu contul de rezultate „Profit și pierdere” prin încorporarea veniturilor în rezultat. Nu prezintă sold; nu apar în bilanț.

Conturile de cheltuieli și cele de venituri se închid la sfârșitul exercițiului financiar prin contul de rezultate 121 „Profit și pierdere”, cont de bilanț, inclus în categoria conturilor de capital.

Contul de rezultate 121 „**Profit și pierdere**” are funcție contabilă de cont bifuncțional. În **creditul** contului se înregistrează la sfârșitul perioadei de gestiune veniturile încorporate în rezultat, în corespondență cu debitul conturilor de venituri. În **debitul** contului se înregistrează la sfârșitul perioadei de gestiune cheltuielile repartizate în corespondență cu creditul conturilor de cheltuieli. **Soldul creditor** al contului reflectă profitul realizat, dacă veniturile sunt mai mari decât cheltuielile. **Soldul debitor** reflectă pierderea obținută, dacă cheltuielile sunt mai mari decât veniturile.

Contul 129 „Repartizarea profitului” este cont rectificativ de rezultate, cu funcție contabilă de activ. **Debitul** contului reflectă sumele repartizate pentru constituirea de rezerve din profitul realizat în anul încheiat.

**Creditul** contului reflectă profitul net realizat în anul încheiat și repartizat la rezerve. **Soldul** acestui cont este **debitor** și reflectă repartizările din profit efectuate la sfârșitul anului.



00:20



Exemple:

1. La sfârșitul exercițiului financiar se închid conturile de cheltuieli prin repartizarea lor asupra rezultatului, astfel: „Cheltuieli cu materiile prime”, sold de 450.000 lei; „Cheltuieli cu întrețineri și reparații”, sold 280.000 lei; „Cheltuieli privind mărfurile”, sold 3.000.000 lei; „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”, sold 50.000 lei; „Cheltuieli cu salariile personalului”, sold 50.000.000 lei; „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială”, sold 11.300.000 lei; „Cheltuieli privind investițiile financiare cedate”, sold 700.000 lei; „Cheltuieli privind dobânzile”, sold 100.000 lei; „Cheltuieli privind sconturile acordate”, sold 400.000 lei; „Cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare”, sold 600.000 lei; „Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele și ajustările pentru depreciere”, sold 1.500.000 lei.

Operația determină o micșorare a cheltuielilor (-A) reflectată în creditul conturilor respective de cheltuieli din clasa 6, și, concomitent, o micșorarea a rezultatului (-P) înregistrată în debitul contului 121 „Profit și pierdere”, prin următoarea formulă contabilă:

| <u>121</u>                  | = | <u>%</u>                                                  | <u>68.380.000 lei</u> |
|-----------------------------|---|-----------------------------------------------------------|-----------------------|
| „Profit și pierdere”        |   | 601 „Cheltuieli cu materii prime”                         | 450.000 lei           |
|                             |   | 611 „Cheltuieli cu întrețineri și reparații”              | 280.000 lei           |
|                             |   | 607 „Cheltuieli privind mărfurile”                        | 3.000.000 lei         |
|                             |   | 626 „Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații”       | 50.000 lei            |
|                             |   | 641 „Cheltuieli cu salariile personalului”                | 50.000.000 lei        |
|                             |   | 645 „Cheltuieli privind asigurările și protecția socială” | 11.300.000 lei        |
|                             |   | 664 „Cheltuieli privind investițiile financiare cedate”   | 700.000 lei           |
|                             |   | 666 „Cheltuieli privind dobânzile”                        | 100.000 lei           |
|                             |   | 667 „Cheltuieli privind sconturile acordate”              | 400.000 lei           |
| <u>                    </u> |   | <u>                    </u>                               |                       |

|  |                                                                                                          |               |
|--|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|
|  | 671 „Cheltuieli privind calamitățile și alte<br>evenimente extraordinare”                                | 600.000 lei   |
|  | 681 „Cheltuieli de exploatare privind<br>amortizările, provizioanele și<br>ajustările pentru depreciere” | 1.500.000 lei |

2. La sfârșitul exercițiului financiar se închid conturile de venituri, după cum urmează: „Venituri din vânzarea produselor finite”, sold 70.000.000 lei; „Venituri din vânzarea semifabricatelor”, sold 12.000.000 lei; „Venituri din vânzarea mărfurilor”, sold 15.000.000 lei; „Variația stocurilor”, sold 600.000 lei; „Venituri din investiții financiare cedate”, sold 100.000 lei; „Venituri din dobânzi”, sold 300.000 lei.

Operația are ca efect micșorarea veniturilor realizate (-P) înregistrate în debitul conturilor respective de venituri din clasa 7 și, concomitent, formarea rezultatului (+P) reflectată în creditul contului 121 „Profit și pierdere”.

Formula contabilă este următoarea:

|                                                 |   |   |          |                |
|-------------------------------------------------|---|---|----------|----------------|
|                                                 | % | = | 121      | 98.000.000 lei |
| 701 „Venituri din vânzarea produselor finite”   |   |   | „Profit  | 70.000.000 lei |
| 702 „Venituri din vânzarea semifabricatelor”    |   |   | și       | 12.000.000 lei |
| 707 „Venituri din vânzarea mărfurilor”          |   |   | pierdere | 15.000.000 lei |
| 711 „Variația stocurilor”                       |   |   | „        | 600.000 lei    |
| 764 „Venituri din investiții financiare cedate” |   |   |          | 100.000 lei    |
| 766 „Venituri din dobânzi”                      |   |   |          | 300.000 lei    |

3. Se calculează și se înregistrează impozitul pe profit, în sumă de 4.739.200 lei.

Această operație economică produce creșterea obligației față de stat (+P) și totodată creșterea cheltuielilor făcute de întreprindere cu plata impozitului pe profit (+A). Cele două conturi în care se va înregistra operația economică au aceeași denumire cu elementele de bilanț modificate. Potrivit regulilor de funcționare a conturilor, contul „Impozitul de profit” se va **credita** cu creșterea de pasiv, iar contul „Cheltuieli cu impozitul de profit” se va **debita** cu creșterea de activ.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} \hline 691 & = & 441 \quad 4.739.200 \text{ lei} \\ \hline \text{„Cheltuieli cu impozitul de profit”} & & \text{„Impozitul pe profit”} \\ \hline \end{array}$$

4. La încheierea exercițiului financiar se repartizează asupra rezultatului cheltuielile privind impozitul pe profit în sumă de 4.739.200 lei. Operația produce o micșorare a cheltuielilor (-A) înregistrată în creditul contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit” și, concomitent, o micșorare a rezultatului exercițiului financiar (-P) înregistrată în debitul contului 121 „Profit și pierdere”.

Formula contabilă este următoarea:

$$\begin{array}{rcl} \hline 121 & = & 691 \quad 4.739.200 \text{ lei} \\ \hline \text{„Profit și pierdere”} & & \text{„Cheltuieli cu impozitul de profit”} \\ \hline \end{array}$$

În urma acestor înregistrări, contul de rezultate „Profit și pierdere are pe credit profit brut de 24.880.800 lei, obținut ca diferență între totalul venituri (total sume creditoare) și total cheltuieli (total sume debitoare), iar pe debit are impozitul pe profit (operația 4)

5. Se stabilește și se înregistrează rezultatul net bilanțier în baza datelor înregistrate în contul 121 „Profit și pierdere”.

Rezultatul astfel calculat este înscris în pasivul bilanțului contabil în structura de capitaluri proprii.

La închiderea exercițiului financiar se repartizează rezultatul favorabil (profit) conform hotărârii Adunării Generale a Acționarilor, pentru constituire de rezerve, 8.000 lei.

Repartizarea profitului pentru constituirea de rezerve produce, în mod indirect, o micșorare a rezultatului (-P), înregistrată în debitul contului de activ 129 „Repartizarea profitului” și totodată creșterea rezervelor (+P), înregistrată în creditul contului 106 „Rezerve”, prin formula contabilă:

$$\begin{array}{rcl} \hline 129 \text{ „Repartizarea profitului”} & = & 106 \text{ „Rezerve”} \quad 8.000 \text{ lei} \\ \hline \end{array}$$

| 121 Profit și pierdere |                |
|------------------------|----------------|
| (1) 68.380.000         | 98.000.000 (2) |
| SFC 29.620.000         |                |
| 4.739.200 (4)          |                |
| SFC 24.880.800         |                |



00:45



### REZUMAT:

În vederea înregistrării și analizei procesului de formare a rezultatului sunt folosite conturile de procese (rezultate) care înregistrează cheltuielile și veniturile întreprinderii.

Conturile de cheltuieli înregistrează consumurile de resurse în cadrul activităților de exploatare, financiare și extraordinare, iar conturile de venituri înregistrează veniturile brute obținute în cadrul activităților de exploatare, financiare și extraordinare. Evidența cheltuielilor întreprinderii se ține cu ajutorul clasei de conturi 6. Conturile de cheltuieli sunt conturi de procese economice, cu funcție contabilă de activ. Se debitează cu cheltuielile efectuate, în momentul efectuării. Se creditează la sfârșitul perioadei de gestiune, pentru închidere, prin repartizarea cheltuielilor asupra rezultatelor financiare. Nu prezintă sold; nu apar în bilanț.

Evidența veniturilor unităților patrimoniale se ține cu ajutorul clasei 7 de conturi. Conturile de venituri sunt conturi de procese economice, cu funcție contabilă de pasiv. Se **creditează** cu veniturile obținute, după natura lor, pe feluri. Se **debitează** pentru închidere la sfârșitul lunii în corespondență cu contul de rezultate „Profit și pierdere” prin încorporarea veniturilor în rezultat. Nu prezintă sold; nu apar în bilanț.

Conturile de cheltuieli și cele de venituri se închid la sfârșitul exercițiului financiar prin contul de rezultate 121 „Profit și pierdere”, cont de bilanț, inclus în categoria conturilor de capital.



### EVALUARE

Timp necesar: 40 min



1. Ce înțelegeți prin clasificarea conturilor?
2. Care sunt criteriile de clasificare a conturilor?
3. Ce grupe de conturi fac parte din clasa conturilor de bilanț?
4. Enumerați câteva conturi de capitaluri și de datorii.
5. În ce grupe și subgrupe se împarte clasa conturilor de procese?
6. Ce este planul deconturi și ce importanță prezintă pentru contabilitate?
7. În ce constă sistemul zecimal de simbolizare a conturilor în planul de conturi.
8. Cum se clasifică conturile din punctul de vedere al funcției contabile?
9. Cum se clasifică conturile din punctul de vedere al sferei de cuprindere?
10. Care sunt corelațiile dintre contul sintetic și conturile analitice dezvoltătoare?

11. Ce semnifică înregistrarea contabilă: 6641 = 261 25.000 lei
- ieșirea din gestiune a titlurilor de participare vândute;
  - achiziționarea titlurilor de participare;
  - plus de inventar a titlurilor de participare;
  - plata titlurilor de participare;
  - ieșirea din gestiune a cheltuielilor de constituire.
12. Care este formula contabilă prin care se înregistrează dividendele de încasat de către o societate în valoare de 10.000 lei, din care încasează 6.000 lei:
- $$\begin{array}{lcl} \% & = & 7611 \quad 10.000 \text{ lei} \\ 5121 & & 6.000 \text{ lei} \\ 267 & & 4.000 \text{ lei} \end{array}$$
  - $$\begin{array}{lcl} \% & = & 7611 \quad 10.000 \text{ lei} \\ 5121 & & 6.000 \text{ lei} \\ 261 & & 4.000 \text{ lei} \end{array}$$
  - $$\begin{array}{lcl} 5121 & = & 7611 \quad 6.000 \text{ lei} \\ 267 & = & 261 \quad 4.000 \text{ lei} \end{array}$$
  - $$261 = 761 \quad 10.000 \text{ lei}$$
13. Societatea vinde stocul de mărfuri obținând prețul de 0.2 lei/buc. + TVA 19%. Soldul inițial al contului 371 este de 300 lei. Până la data vânzării s-au achiziționat 1.000 buc. cu 0.15 lei/buc. + TVA. Care este formula contabilă corectă pentru scăderea din gestiune a mărfurilor vândute?
- $$\begin{array}{lcl} 411 & = & 707 \quad 150 \\ 411 & = & \% \quad 476 \\ & & 707 \quad 400 \\ & & 4427 \quad 76 \end{array}$$
  - $$\begin{array}{lcl} 607 & = & 371 \quad 400 \\ 411 & = & 707 \quad 600 \end{array}$$
  - $$\begin{array}{lcl} 607 & = & 371 \quad 600 \end{array}$$
  - $$607 = 371 \quad 450$$
14. Conform reglementărilor contabile veniturile reprezintă:
- creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creșteri ale activelor sau descreșteri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;
  - creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creșteri ale activelor, care se concretizează în creșteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;
  - creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creșteri ale activelor sau descreșteri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalului propriu;
  - diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de intrări sau creșteri ale activelor sau descreșteri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;
  - creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieșiri ale activelor sau descreșteri ale datoriilor, care se concretizează în creșteri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din contribuții ale acționarilor;

15. Conform reglementărilor contabile cheltuielile reprezintă:

- a. diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari;
- b. diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari;
- c. creșteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor sau creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari;
- d. diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creșteri ale valorii activelor sau creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari;
- e. diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de ieșiri sau scăderi ale valorii activelor sau creșteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalului propriu, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acționari;

Raspunsuri: 11 –a; 12 –a; 13 –e; 14 –a; 15 –e.

## Unitatea de învățare 13. BALANȚA DE VERIFICARE - PROCEDEU DE BAZĂ AL METODEI CONTABILITĂȚII

Timp necesar: 120 minute

Ca urmare a parcurgerii unităților 1-12 veți putea să înțelegeți balanța ca procedeu specific metodei contabilității, veți putea să întocmiți o balanță de verificare.

- ✓ să clasificați balanțele de verificare;
- ✓ să întocmiți balanța de verificare;
- ✓ să explicați dependența dintre contul contabil și balanța de verificare;
- ✓ să explicați dependența dintre balanța de verificare și bilanțul contabil;
- ✓ să identificați, cu ajutorul balanței de verificare, erorile de verificare.

### 13.1 NOȚIUNEA, IMPORTANȚA ȘI FUNCȚIILE BALANȚEI DE VERIFICARE

**Balanța de verificare** sau balanța conturilor este procedeul specific metodei contabilității prin care se realizează verificarea exactității înregistrărilor din contabilitate. Verificarea vizează atât respectarea principiului dublei înregistrări a operațiunilor economice și financiare cât și a calculelor aritmetice efectuate cu ocazia înregistrărilor.



00:00

Balanța de verificare se prezintă ca un tablou enumerativ al tuturor conturilor din cartea-mare, care fuzionează informații în legătură cu soldurile inițiale, mișcările intervenite într-o perioadă de gestiune (lună, trimestru, semestru, an) și soldurile finale la data întocmirii ei.

Dintre funcțiile pe care le îndeplinește balanța de verificare în activitatea concretă enumerăm: funcția de verificare a exactității înregistrărilor efectuate în conturi; funcția de realizare a concordanței dintre conturile analitice și cele sintetice; funcția de efectuare a legăturii dintre cont și bilanț; funcția de grupare și centralizare a datelor înregistrate în conturi.

a) **Funcția de verificare a exactității înregistrărilor efectuate în conturi**, este îndeplinită cu ocazia întocmirii ei. Înregistrarea fiecărei operații economice concomitent și cu aceeași sumă, în debitul unui cont și în creditul altui cont, face să rezulte o egalitate permanentă între totalul sumelor debitoare și totalul sumelor creditoare.

Înregistrarea greșită a unor operații economice ca urmare a nerespectării dublei înregistrări, determină inegalități între totalurile balanței, de unde necesitatea verificării

înregistrărilor în conturi, ceea ce conferă acestuia caracterul unui instrument de verificare și control și de reglare a înregistrării operațiilor economice.

b) **Funcția de realizare a concordanței dintre conturile analitice și cele sintetice.** Aceasta se înfăptuiește prin aceea că pentru fiecare cont sintetic care se desfășoară pe conturi analitice, se întocmește câte o balanță de verificare analitică, cu ajutorul căreia se controlează exactitatea înregistrărilor efectuate în conturile sintetice, prin concordanțele care trebuie să existe între conturile analitice și contul sintetic, în baza înregistrării fiecărei operațiuni economice sau financiare concomitent în contul sintetic și în contul său analitic corespunzător.

c) **Funcția de legătură între cont și bilanț.** Balanța de verificare stă la baza întocmirii bilanțului. Datele din bilanț reprezintă soldurile finale ale conturilor de activ și pasiv preluate din balanța de verificare. Deci, balanța de verificare este puntea de legătură dintre conturile analitice și cele sintetice și dintre conturile sintetice și bilanț, făcând legătura între procedeele de bază ale metodei contabilității.

d) **Funcția de grupare și centralizare a datelor înregistrate în conturi.** Compararea și centralizarea datelor contabile cu ajutorul balanței de verificare asigură posibilitatea de a se cunoaște mărimea și structura modificărilor intervenite în structura mijloacelor materiale și bănești, situația debitorilor și creditorilor, a cheltuielilor veniturilor și rezultatelor financiare la un moment dat și în dinamică, în vederea elaborării previziunilor necesare luării deciziilor pentru perioada viitoare.

### 13.2 CLASIFICAREA ȘI ÎNTOCMIREA BALANȚELOR DE VERIFICARE

Criteriile după care se pot clasifica balanțele de verificare, sunt: după felul conturilor pentru care se întocmesc; după numărul de egalități pe care le cuprind; după conținutul și forma grafică de prezentare.

a) **După felul conturilor pentru care se întocmesc** sunt balanțe de verificare ale conturilor sintetice, numite și balanțe generale și balanțe de verificare ale conturilor analitice, sau balanțe auxiliare.

b) **După numărul de egalități pe care le cuprind balanțele de verificare sintetice**, se împart la rândul lor în: balanțe de verificare cu trei până la șase serii de egalități. La rândul lor unele dintre aceste balanțe, **după conținutul și forma de prezentare** pot fi întocmite într-o singură variantă, sau în două variante, astfel:

Balanța de verificare cu trei serii de egalități, care se prezintă din punct de vedere al conținutului într-o singură variantă, ca balanța de rulaje și solduri inițiale și finale, din punct de vedere grafic, ea se prezintă în două variante, și anume: fie sub formă tabelară cu șase coloane, din care două pentru solduri inițiale, debitoare și creditoare, două pentru rulaje, debitoare și creditoare, și două, pentru solduri finale, debitoare și creditoare, ceea ce permite stabilirea a trei serii de egalități între totalul coloanelor perechi; fie sub forma unui tablou



00:05



00:10

întocmit după principiul matriceal, care conține aceleași egalități, dar la întretărirea rândurilor cu coloanele și în care rulajele din perioada curentă sunt redată prin formule contabile (corespondențe de conturi). Aceasta poartă denumirea de balanță-șah, deoarece, are forma unei table de șah;

Balanța de verificare cu patru serii de egalități se prezintă sub aspectul conținutului și al formei grafice de întocmire, într-o singură variantă sub forma unui tabel cu opt coloane, din care două pentru sumele din lunile precedente debitoare și creditoare, două pentru rulajele lunii curente, debitoare și creditoare, două pentru sume totale, debitoare și creditoare și două pentru solduri finale, debitoare și creditoare, ceea ce permite stabilirea a patru serii de egalități între totalurile coloanelor perechi.

În ceea ce privește balanțele de verificare analitice, acestea se clasifică după felul soldului pe care îl prezintă conturile pentru care se întocmesc la sfârșitul perioadei, în: balanțe de verificare analitice pentru conturi monofuncționale și balanțe de verificare analitice pentru conturi bifuncționale. În continuare, balanțele de verificare analitice pentru conturile monofuncționale se clasifică după numărul etaloanelor de evidență utilizate în: balanțe de verificare analitice pentru conturi cu un singur etalon de evidență (bănesc) și balanțe de verificare analitice pentru conturi cu două etaloane de evidență (natural și bănesc).

Balanțele de verificare se întocmesc, de regulă la sfârșitul unei perioade de gestiune, lună, trimestru, semestru sau an, și de asemenea când necesitățile impun acest lucru, în scopul verificării exactității înregistrărilor contabile.

Pentru întocmirea unei balanțe de verificare se procedează astfel:

- \* se trec operațiile din jurnale în conturi până la data când urmează să se întocmească;
- \* se totalizează sumele din debitul și creditul fiecărui cont deschis în cartea - mare și se stabilesc soldurile acestora;
- \* se trec datele din conturi (solduri inițiale, rulaje, sume totale, solduri finale) în formularul balanței de verificare;
- \* se adună coloanele balanței de verificare, iar totalurile stabilite în cadrul fiecărei perechi de coloane (debitoare și creditoare) trebuie să fie egale între ele. De asemenea, totalul rulajelor stabilite în cadrul balanței de verificare, trebuie să fie egale cu totalul rulajelor din registrul jurnal.



Tipuri de balanțe:

.....

Care sunt egalitățile bilanțiere?

.....  
.....  
.....



00:15



00:20

### 13.2.1 Balanțele de verificare ale conturilor sintetice

#### 13.2.1.1 Balanța de verificare cu trei serii de egalități

Indiferent de varianta în care se prezintă din punct de vedere grafic, sub formă tabelară, sau sub formă matriceală, acest tip de balanță cuprinde următoarele trei tipuri de egalități

$$\text{I} \quad \left| \quad \text{T.Sdi.D.} = \text{T.Sdi.C.} \right.$$

$$\text{II} \quad \left| \quad \text{T.R.D.} = \text{T.R.C.} \right.$$

$$\text{III} \quad \left| \quad \text{T.Sdf.D} = \text{T.Sdf.C} \right.$$

RD = rulaje debitoare

RC = rulaje creditoare

Sdi = solduri inițiale

Sdf = solduri finale

Cu ajutorul acestei balanțe de verificare se satisfac atât funcțiile balanțelor precedente, cât și funcția de analiză a activității economice la nivel superior.

Totodată, pe baza ei se pot stabili în plus următoarele corelații: egalitatea dintre totalul rulajului din balanță și totalul rulajului din registrul jurnal; identitatea soldurilor finale din balanța perioadei curente cu soldurile inițiale ale perioadei următoare.

### BALANȚA DE VERIFICARE A RULAJELOR ȘI SOLDURILOR

| Simbolul<br>conturilor | Denumirea<br>conturilor | SOLDURI ÎNȚIALE |            | RULAJE    |            | SOLDURI FINALE |            |
|------------------------|-------------------------|-----------------|------------|-----------|------------|----------------|------------|
|                        |                         | Debitoare       | Creditoare | Debitoare | Creditoare | Debitoare      | Creditoare |
| 1                      |                         |                 |            |           |            |                |            |

|   |       |          |          |        |        |         |         |
|---|-------|----------|----------|--------|--------|---------|---------|
| 2 |       |          |          |        |        |         |         |
| 3 |       |          |          |        |        |         |         |
| n |       |          |          |        |        |         |         |
|   | TOTAL | T.Sdi.D. | T.Sdi.C. | T.R.D. | T.R.C. | T.Sdf.D | T.Sdf.C |
|   |       | I        |          | II     |        | III     |         |

A doua variantă a balanței de verificare cu trei serii de egalități este balanța-șah. Spre deosebire de varianta tabelară care redă numai volumul valoric al activității desfășurate pe o perioadă dată, acesta furnizează informații și asupra naturii operațiilor efectuate, necesare nevoilor de analiză detaliată a activității. Întrucât, natura operațiilor economice este reflectată prin corespondența conturilor s-a impus necesitatea creării balanței-șah care permite redarea corespondenței conturilor în care s-a înregistrat operația economică în partidă dublă. Cu ajutorul acestei balanțe se descoperă, nu numai dacă s-a respectat dubla înregistrare, ci și dacă a fost debitat sau creditat contul corespunzător conținutului economic al operației efectuate.

Balanța de verificare șah se prezintă sub forma unui tablou întocmit după principii matriceale.

Cu ajutorul ei, cele trei egalități nu se obțin între coloanele perechi, ci la întretăierea rândurilor cu coloanele, în care rulajele din luna curentă sunt redade pe conturi corespondente.

Cu toate avantajele pe care le prezintă acest tip de balanță, în practică se utilizează mai rar datorită numărului mare de conturi corespondente într-o perioadă de gestiune și imposibilitatea transpunerii lor pe formatul de hârtie folosit. Executarea ei se face ușor cu ajutorul calculatorului electronic care, de asemenea, nu redă toate corespondențele (din același motiv), ci numai totalurile. Formatul acestei balanțe de verificare este redat în următorul tabel:



00:35

#### 13.2.1.2 Balanța de verificare cu patru serii de egalități

Această balanță de verificare se prezintă numai în varianta tabelară. Ea reprezintă o combinație a tipurilor cu una, două și trei serii de egalități și a fost impusă de necesitatea comparării rulajelor de la sfârșitul lunii curente cu sumele de la sfârșitul lunii curente cu sumele de la sfârșitul lunii precedente, în vederea urmăririi în dinamică a activității întreprinderii și a stabilirii schimbărilor care s-au produs în sfera și structura mijloacelor surselor și proceselor economice. Cele patru serii de egalități care se stabilesc cu acest tip de balanță sunt următoarele:

$$\text{I} \quad \left| \quad T_1 \text{ S.D.} = T_1 \text{ S.C.} \right.$$

$$\text{II} \quad \left| \quad T.R.D. = T.R.C. \right.$$

$$\text{III} \quad \left| \quad T_2 \text{ S.D.} = T_2 \text{ S.C.} \right.$$

$$\text{IV} \quad \left| \quad T.Sdf.D. = T.Sdf.C. \right.$$

$T_1 \text{ S.}$  = total sume de la sfârșitul lunii precedente

$T_2 \text{ S.}$  = total sume de la sfârșitul lunii curente

Balanța de verificare cu patru serii de egalități reprezintă modelul cel mai complet de balanță tabelară, întrucât satisface funcțiile tuturor celorlalte balanțe de același tip, și în plus oferă informații pentru efectuarea în dinamică a analizei economico-financiară.

### BALANȚA DE VERIFICARE CU PATRU SERII DE EGALITĂȚI

| Simbolul<br>conturilor | Denumirea<br>conturilor | SUME<br>PRECEDENTE |                    | RULAJE  |         | TOTAL<br>SUME      |                    | SOLDURI<br>FINALE |           |
|------------------------|-------------------------|--------------------|--------------------|---------|---------|--------------------|--------------------|-------------------|-----------|
|                        |                         | D                  | C                  | D       | C       | D                  | C                  | D                 | C         |
| 1                      |                         |                    |                    |         |         |                    |                    |                   |           |
| 2                      |                         |                    |                    |         |         |                    |                    |                   |           |
| 3                      |                         |                    |                    |         |         |                    |                    |                   |           |
| a                      |                         |                    |                    |         |         |                    |                    |                   |           |
|                        | TOTAL                   | $T_1 \text{ S.D.}$ | $T_1 \text{ S.C.}$ | $TRc.D$ | $TRc.C$ | $T_2 \text{ S.D.}$ | $T_2 \text{ S.C.}$ | $T.Sdf.D$         | $T.Sdf.C$ |

I

II

III

IV

### 13.2.2 Balanțele de verificare ale conturilor analitice

În situația în care conturile sintetice se desfășoară în analitice, este necesar să se întocmească și balanțe de verificare analitice.

Se poate întocmi câte o balanță analitică pentru fiecare cont sau grupă de conturi sintetice, desfășurat pe analitice sau pentru toate conturile analitice.

Balanțele de verificare analitice sunt un mijloc eficient pentru stabilirea legăturii dintre evidența analitică și evidența sintetică, motiv pentru care mai poartă denumirea de balanțe auxiliare sau secundare.

Tehnica de întocmire a acestora constă în preluarea din registrul cartea-mare dezvoltătoare a sumelor totale și a soldurilor tuturor conturilor analitice, deschise pentru conturile sintetice. Cu ajutorul lor se stabilesc apoi o serie de corelații și indicatori care diferă de modul de funcționare a conturilor și de numărul de etaloane de evidență utilizate în cadrul conturilor analitice.

#### 13.2.2.1 Balanța de verificare analitică pentru conturi monofuncționale

Conturile monofuncționale sunt acelea care la sfârșitul perioadelor de activitate au un singur fel de sold: fie numai debitor, fie numai creditor. Prin urmare și conturile analitice deschise în cadrul lor, vor avea un singur fel de sold, de același fel cu soldul contului sintetic.

##### *13.2.1.1. Balanța de verificare analitică pentru conturile monofuncționale cu un singur etalon de evidență*

Aceasta se prezintă sub formă de tabel cu o singură pereche de coloane pentru sume (debitoare și creditoare) și o singură coloană pentru sold. Spre deosebire de balanța de verificare sintetică, această balanță analitică nu are egalități în cadrul său, decât atunci când conturile analitice sunt soldate, adică atunci când totalul coloanei sold este zero.

Exactitatea înregistrărilor făcute în conturile analitice și cel sintetic de care aparțin, se verifică prin corelațiile între datele debitoare ale tuturor analiticelor din balanță, trebuie să fie egal totalul sumelor debitoare ale contului sintetic; totalul sumelor creditoare ale tuturor analiticelor din balanță trebuie să fie egal cu totalul sumelor creditoare ale contului sintetic; totalul soldurilor tuturor conturilor analitice din balanță, trebuie să fie egal și de același sens cu soldul contului sintetic.



00:40

**BALANȚA DE VERIFICARE ANALITICĂ**  
**a contului „Creditori”**

| Conturile<br>analitice | Denumirea<br>conturilor analitice | TOTAL SUME |          | SOLD |
|------------------------|-----------------------------------|------------|----------|------|
|                        |                                   | Debitor    | Creditor |      |
| 1                      |                                   |            |          |      |
| 2                      |                                   |            |          |      |
| n                      |                                   |            |          |      |
|                        | TOTAL                             | X          | X        | X    |
|                        | Contul sintetic<br>„Creditori”    | X          | X        | X    |

*13.2.1.2. Balanța de verificare a conturilor monofuncționale cu două etaloane de evidență*

Acest tip de balanță se prezintă sub formă tabelară și conține în plus față de cea precedentă, coloane pentru cantități intrate, cantități ieșite și stoc. Ele sunt utilizate numai în verificarea conturilor de mijloace economice cu conținut material, care după funcția contabilă sunt întotdeauna de activ și au numai sold debitor.

Controlul se efectuează prin intermediul corelațiilor care trebuie să existe între datele din balanță și cele din contul sintetic respectiv, corelații care se stabilesc ca și la balanța precedentă.



00:50

**BALANȚA DE VERIFICARE ANALITICĂ**  
**a contului „Materiale”**

| Conturile<br>analitice | Denumirea<br>conturilor<br>analitice | Felul<br>etalonului<br>natural | CANTITĂȚI |        |      | TOTAL SUME |            | SOLDURI |
|------------------------|--------------------------------------|--------------------------------|-----------|--------|------|------------|------------|---------|
|                        |                                      |                                | Intrări   | Ieșiri | STOC | Debitoare  | Creditoare |         |
| 1                      |                                      |                                |           |        |      |            |            |         |
| 2                      |                                      |                                |           |        |      |            |            |         |

|   |                                   |       |   |   |   |   |   |   |
|---|-----------------------------------|-------|---|---|---|---|---|---|
| 3 |                                   |       |   |   |   |   |   |   |
| n |                                   |       |   |   |   |   |   |   |
|   |                                   | TOTAL | - | - | - | x | x | x |
|   | Contul<br>sintetic<br>„Materiale” | -     | - | - | x | x | x |   |



Care legături există între balanța sintetică și cea analitică?

.....

.....

.....

.....



00:55

### 13.3 IDENTIFICAREA ERORILOR DE ÎNREGISTRARE CU AJUTORUL BALANȚELOR DE VERIFICARE

Balanțele de verificare îndeplinesc funcția de control și identificare a erorilor de înregistrare prin intermediul egalităților care trebuie să existe între totalurile diferitelor coloane, precum și prin intermediul corelațiilor care se stabilesc cu ajutorul lor. Neasigurarea unei egalități sau a unei corelații se datorează existenței unei erori.

Cu ajutorul balanței de verificare se pot descoperi o serie de erori cum sunt: erori de întocmire a balanței de verificare, erori de înregistrare în cartea-mare și erori de stabilire a sumelor din formulele contabile.

Din categoria erorilor care **nu se pot descoperi** cu ajutorul balanțelor de verificare sintetice, pot fi omisiunile de înregistrare a operațiilor, erorile de compensație, erorile de imputație și erorile de înregistrare în registrul jurnal.

Omisiunile constau în faptul că operația economică nu a fost înregistrată deloc, nici în contul debitor, nici în contul creditor. Identificarea unor astfel de erori este posibilă în urma verificării documentelor dacă au fost înregistrate în totalitate.

**Erorile de compensație** se datorează raportării greșite a sumelor din documentele justificative în jurnal, sau din jurnal în cartea-mare, în sensul că s-a trecut o sumă în plus într-o parte a unui cont sau mai multor conturi și altă sumă în minus, egală cu cea trecută în plus, în aceeași parte a unuia sau mai multor conturi, astfel încât pe total cele două categorii de

erori se compensează. Identificarea acestor erori este posibilă datorită apariției de solduri finale nefirești în unele conturi.

**Erorile de imputație** se datorează reportării unei sume exacte ca mărime din jurnal în cartea-mare, atât la **debit** cât și la **credit**, însă nu în conturile în care trebuia trecută, ci în alte conturi, care nu corespund conținutului economic al operației respective.

**Erorile de înregistrare** în registrul jurnal se pot datora stabilirii greșite a conturilor corespondente, înregistrarea unei operații de două ori, atât la debit, cât și la credit, întocmirii unor formule contabile corecte, dar cu altă sumă, mai mare sau mai mică, atât în debit, cât și în credit.

Singura balanță de verificare care descoperă erorile care nu influențează egalitățile este balanța-șah, întrucât ea redă pe lângă cele trei serii de egalități și corespondența conturilor.

### 13.4 MODUL DE ÎNTOCMIRE A BALANȚEI DE VERIFICARE

Pentru întocmirea balanței de verificare se procedează astfel:

- se transpun operațiile din jurnal în conturi (cartea mare), efectuate în timpul perioadei de gestiune;
- se totalizează sume înregistrate în debitul și creditul fiecărui cont deschis în cartea-mare și se stabilesc soldul acestora;
- se transpun datele din conturile deschise în cartea-mare, toate datele: soldurile inițiale, sau sumele precedente, rulajele, sumele totale și soldurile finale, în formularul balanței de verificare;
- se adună coloanele balanței de verificare, iar totalurile obținute în cadrul fiecărei perechi de coloane (debitoare-creditoare) trebuie să fie egale între ele. De asemenea, totalul rulajelor din balanța de verificare, trebuie să fie egal cu totalul rulajelor din registrul jurnal.



01:10

Pentru exemplificarea modului de întocmire a balanței de verificare se pornește de la o situație inițială (bilanțul contabil care urmează) și operațiilor economice care au fost înregistrate în ordine cronologică și sistematică în continuare.

## BILANȚ

încheiat la 31 decembrie 2006

| Denumirea posturilor     | Sume   | Denumirea posturilor            | Sume   |
|--------------------------|--------|---------------------------------|--------|
| Echipamente tehnologice  | 20.000 | Capital social                  | 1.700  |
| Materii prime            | 1.000  | Rezerve                         | 1.000  |
| Clienți                  | 3.000  | Furnizori                       | 5.000  |
| Conturi curente la bănci | 10.000 | Credite bancare pe termen scurt | 12.000 |
| Casa                     | 1.000  |                                 |        |
| Total activ              | 35.000 | Total pasiv                     | 35.000 |

Operațiuni derulate în trimestrul I anul N:

### În luna ianuarie:

1. Se recepționează materii prime de la furnizori la preț de facturare de 2.000 lei, pentru care se emite un efect de comerț în sumă de 1.200 lei<sup>14</sup>.
2. Se înregistrează salarii brute datorate conform statului de plată, în sumă de 10.000 lei.
3. Se înregistrează impozitul pe salarii cuvenit bugetului de stat în sumă de 1.360 lei și contribuția la asigurări sociale de 1.500 lei.
4. Se ridică numerar din contul de la bancă în sumă de 7.140 lei, pentru plata salariilor.
5. Se plătesc salariile datorate în sumă de 7.140 lei.
6. Se virează la buget reținerile din salariile brute de 2.860 lei.

### În luna februarie:

7. Se achiziționează un utilaj în valoare de 15.000 lei, conform facturii furnizorului.
8. Se restituie un credit pe termen scurt în sumă de 4.000 lei.

---

<sup>14</sup> Societatea este scutită de TVA

9. Se încasează prin bancă facturi scadente de la clienți în sumă de 1.100 lei.
10. Se achită prin bancă la scadență efectul comercial de plătit în sumă de 1.200 lei.
11. Se obține un credit bancar pe termen scurt în sumă de 6.000 lei.

În luna martie:

12. Se majorează capitalul social prin încorporarea de rezerve în sumă de 1.000 lei.
14. Se achită facturi scadente către furnizori în sumă de 800 lei.

Operațiunile economice și financiare se înregistrează în ordine cronologică în jurnal:

| REGISTRUL JURNAL |                        |                           |                       |        |        |
|------------------|------------------------|---------------------------|-----------------------|--------|--------|
| Nr.<br>înreg.    | Explicația             | Simbol cont               |                       | Sume   |        |
|                  |                        | D                         | C                     | D      | C      |
| 1                | Aprovizionare          | 301                       | %                     | 2.000  |        |
|                  | cu materii prime       | „Materii prime”           | 401 „Furnizori”       |        | 800    |
|                  |                        |                           | 403 „Efecte de plată” |        | 1.200  |
| 2                | Salarii brute datorate | 641                       | 421 „Personal         | 10.000 | 10.000 |
|                  |                        | „Cheltuieli cu salariile” | salarii datorate”     |        |        |
| 3                | Rețineri legale        | 421 „Personal             | %                     | 2.860  |        |
|                  | din salarii            | salarii datorate”         | 444                   |        | 1.360  |
|                  |                        |                           | „Impozit pe salarii”  |        |        |
|                  |                        |                           | 431                   |        | 1.500  |
|                  |                        |                           | „Asigurări sociale”   |        |        |

|    |                             |                                    |                                    |        |        |
|----|-----------------------------|------------------------------------|------------------------------------|--------|--------|
| 4  | Ridicare numerar            | 531<br>„Casa”                      | 5121 „Conturi<br>curente la bănci” | 7.140  | 7.140  |
| 5  | Plata salariilor            | 421 „Personal<br>salarii datorate” | 531<br>„Casa”                      | 7.140  | 7.140  |
| 6  | Viramente                   | %                                  | 512 „Conturi                       |        | 2.860  |
|    | datorii fiscale             | 444                                | curente la bănci”                  | 1.360  |        |
|    |                             | Impozit pe salarii                 |                                    |        |        |
|    |                             | 431                                |                                    | 1.500  |        |
|    |                             | „Asigurări sociale”                |                                    |        |        |
| 7  | Achiziție utilaj            | 213                                | 404                                | 15.000 | 15.000 |
|    |                             | „Echipamente<br>tehnologice”       | „Furnizori<br>imobilizări”         |        |        |
| 8  | Restituire credit           | 519 „Credite                       | 512 „Conturi                       | 4.000  | 4.000  |
|    | pe termen scurt             | pe termen scurt”                   | curente la bănci”                  |        |        |
| 9  | Încasare facturi clienți    | 512 „Conturi                       | 411                                | 1.100  | 1.100  |
|    |                             | curente la bănci”                  | „Clienți”                          |        |        |
| 10 | Achitare efecte de<br>plată | 403                                | 512 „Conturi                       | 1.200  | 1.200  |
|    |                             | „Efecte de plătit”                 | curente la bănci”                  |        |        |
| 11 | Obținere credit bancar      | 512 „Conturi                       | 519 „Credite                       | 6.000  | 6.000  |
|    | pe termen scurt             | Curente la bănci”                  | pe termen scurt”                   |        |        |
| 12 | Încorporare rezerve         | 106                                | 101                                | 1.000  | 1.000  |
|    | la capital social           | „Rezerve”                          | „Capital social”                   |        |        |
| 13 | Plată facturi furnizori     | 401                                | 512 „Conturi                       | 800    | 800    |
|    |                             | „Furnizori”                        | curente la bănci”                  |        |        |

## Înregistrarea operațiunilor economice și financiare în Cartea – mare

### 101 Capital social

| Data   | Explicația          | Nr. crt. |        |        |
|--------|---------------------|----------|--------|--------|
| 1 I    | Sold inițial        | -        | -      | 17.000 |
| 15 III | 106 Rezerve         | 12       |        | 1.000  |
| 31 III | Sold final creditor | -        | 18.000 |        |
|        |                     |          | 18.000 | 18.000 |

### 106 Rezerve

| Data   | Explicația         | Nr. crt. |       |       |
|--------|--------------------|----------|-------|-------|
| 1 I    | Sold inițial       | -        | -     | 1.000 |
| 15 III | 101 Capital social | 12       | 1.000 |       |
|        | Sold final         |          | 0     |       |
|        |                    |          | 1.000 | 1.000 |

### 213 Echipamente tehnologice

| Data   | Explicația         | Nr. crt. |        |        |
|--------|--------------------|----------|--------|--------|
| 1 I    | Sold inițial       | -        | 20.000 | -      |
| 10 II  | 404 Furnizori de   | 7        | 15.000 |        |
| 31 III | imobilizări        | -        | -      |        |
|        | Sold final debitor |          |        | 35.000 |
|        |                    |          | 35.000 | 35.000 |

### 301 Materii prime

| Data   | Explicația          | Nr. crt. |       |       |
|--------|---------------------|----------|-------|-------|
| 1 I    | Sold inițial        | -        | 1.000 | -     |
| 5 I    | 401 Furnizori       | 1        | 800   | -     |
| 5 I    | 403 Efecte de plată | 1        | 1.200 | -     |
| 31 III | Sold final debitor  | -        | -     | 3.000 |
|        |                     |          | 3.000 | 3.000 |

### 401 Furnizori

| Data   | Explicația                   | Nr. crt. |       |       |
|--------|------------------------------|----------|-------|-------|
| 1 I    | Sold inițial                 | -        | -     | 5.000 |
| 5 I    | 301 Materii prime            | 1        | -     | 800   |
| 20 III | 512 Conturi curente la bănci | 13       | 800   |       |
| 31 III | Sold final creditor          | -        | 5.000 |       |
|        |                              |          | 5.800 | 5.800 |

### 403 Efecte de plată

| Data  | Explicația                   | Nr. crt. |       |       |
|-------|------------------------------|----------|-------|-------|
| 5 I   | 301 Materii prime            | 1        | -     | 1.200 |
| 20 II | 512 Conturi curente la bănci | 10       | 1.200 | -     |
|       |                              |          | 1.200 | 1.200 |

### 404 Furnizori de imobilizări

| Data | Explicația      | Nr. crt. |   |        |
|------|-----------------|----------|---|--------|
| 2 II | 213 Echipamente | 7        | - | 15.000 |

|        |                     |   |        |        |
|--------|---------------------|---|--------|--------|
| 31 III | tehnologice         | - | 15.000 | -      |
|        | Sold final creditor |   |        |        |
|        |                     |   | 15.000 | 15.000 |

#### 411 Clienți

| Data   | Explicația                   | Nr. crt |       |       |
|--------|------------------------------|---------|-------|-------|
| 1 I    | Sold inițial                 | -       | 3.000 | -     |
| 15 II  | 512 Conturi curente la bănci | 9       | -     | 1.100 |
| 31 III | Sold final debitor           |         |       | 1.900 |
|        |                              |         | 3.000 | 3.000 |

#### 421 Personal – salarii datorate

| Data | Explicația                | Nr. crt |        |        |
|------|---------------------------|---------|--------|--------|
| 20 I | 641 Cheltuieli cu salarii | 2       | -      | 10.000 |
| 20 I | 444 Impozit pe salarii    | 3       | 1.360  | -      |
| 20 I | 431 Asigurării sociale    | 3       | 1.500  | -      |
| 25 I | 531 Casa                  | 4       | 7.140  | -      |
|      |                           |         | 10.000 | 10.000 |

#### 431 Asigurări sociale

| Data | Explicația                   | Nr. crt. |       |       |
|------|------------------------------|----------|-------|-------|
| 20 I | 421 Pers. – salarii datorate | 3        | -     | 1.500 |
| 25 I | 512 Conturi curente la bănci | 6        | 1.500 | -     |
|      |                              |          | 1.500 | 1.500 |

#### 444 Impozit pe salarii

| Data | Explicația                   | Nr. crt. |       |       |
|------|------------------------------|----------|-------|-------|
| 20 I | 421 Pers. – salarii datorate | 3        | -     | 1.360 |
| 25 I | 512 Conturi curente la bănci | 6        | 1.360 | -     |
|      |                              |          | 1.360 | 1.360 |

#### 512 Conturi curente la bănci

| Data   | Explicația              | Nr. crt. | D      | C      |
|--------|-------------------------|----------|--------|--------|
| 1 I    | Sold inițial            | -        | 10.000 | -      |
| 20 I   | 531 Casa                | 4        | -      | 7.140  |
| 22 I   | 444 Impozit pe salarii  | 6        | -      | 1.360  |
| 22 I   | 431 Asigurări sociale   | 6        | -      | 1.500  |
| 12 II  | 519 Credit termen scurt | 8        | -      | 4.000  |
| 14 II  | 411 Clienți             | 9        | 1.100  | -      |
| 15 II  | 403 Efecte de plătit    | 10       | -      | 1.200  |
| 20 II  | 519 Credit termen scurt | 11       | 6.000  | -      |
| 25 III | 401 Furnizori           | 13       | -      | 800    |
| 31 III | Sold final debitor      | -        | -      | 1.100  |
|        |                         |          | 17.100 | 17.100 |

#### 519 Credite bancare pe termen scurt

| Data   | Explicația                   | Nr. crt. |        |        |
|--------|------------------------------|----------|--------|--------|
| 1 I    | Sold inițial                 | -        | -      | 12.000 |
| 11 II  | 512 Conturi curente la bănci | 8        | 4.000  | -      |
| 16 II  | 512 Conturi curente la bănci | 11       | -      | 6.000  |
| 31 III | Sold final creditor          | -        | 14.000 | -      |
|        |                              |          | 18.000 | 18.000 |

## 531 Casa

| Data   | Explicația                      | Nr. crt. |       |       |
|--------|---------------------------------|----------|-------|-------|
| 1 I    | Sold inițial                    | -        | 1.000 | -     |
| 20 I   | 512 Conturi curente la bănci    | 4        | 7.140 | -     |
| 25 I   | 421 Personal - salarii datorate | 5        | -     | 7.140 |
| 31 III | Sold final debitor              | -        | -     | 1.000 |
|        |                                 |          | 8.140 | 8.140 |

## 641 Cheltuieli cu salariile

| Data   | Explicația                      | Nr. crt. |        |        |
|--------|---------------------------------|----------|--------|--------|
| 20 I   | 421 Personal - salarii datorate | 2        | 10.000 | -      |
| 31 III | Sold final debitor              | -        | -      | 10.000 |
|        |                                 |          | 10.000 | 10.000 |

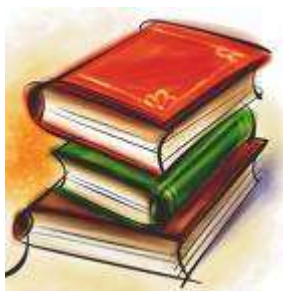
**Balanța de verificare întocmită la 31 martie N**

| Denumire conturi               | Solduri inițiale |        | Rulaje |        | Solduri finale |        |
|--------------------------------|------------------|--------|--------|--------|----------------|--------|
|                                | D                | C      | D      | C      | D              | C      |
| 101 Capital social             | -                | 17.000 | -      | 1.000  | -              | 18.000 |
| 106 Rezerve                    | -                | 1.000  | 1.000  | -      | -              | -      |
| 213 Echipamente<br>tehnologice | 20.000           | -      | 15.000 | -      | 35.000         | -      |
| 301 Materii prime              | 1.000            | -      | 2.000  | -      | 3.000          | -      |
| 401 Furnizori                  | -                | 5.000  | 800    | 800    | -              | 5.000  |
| 403 Efecte de plătit           | -                | -      | 1.200  | 1.200  | -              | -      |
| 404 Furnizori de               | -                | -      | -      | 15.000 | -              | 15.000 |

|                       |               |               |               |               |               |               |
|-----------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| imobilizări           |               |               |               |               |               |               |
| 411 Clienți           | 3.000         | -             | -             | 1.100         | 1.900         | -             |
| 421 Personal –        | -             | -             | 10.000        | 10.000        | -             | -             |
| salarii datorate      |               |               |               |               |               |               |
| 431 Asigurări sociale | -             | -             | 1.500         | 1.500         | -             | -             |
| 444 Impozitul         | -             | -             | 1.360         | 1.360         | -             | -             |
| pe salarii            |               |               |               |               |               |               |
| 512 Conturi curente   | 10.000        | -             | 7.100         | 16.000        | 1.100         | -             |
| la bănci              |               |               |               |               |               |               |
| 519 Credite bancare   | -             | 12.000        | 4.000         | 6.000         | -             | 14.000        |
| pe termen scurt       |               |               |               |               |               |               |
| 531 Casa              | 1.000         | -             | 7.140         | 7.140         | 1.000         | -             |
| 641 Cheltuieli cu     | -             | -             | 10.000        | -             | 10.000        | -             |
| salariile             |               |               |               |               |               |               |
| <b>TOTAL</b>          | <b>35.000</b> | <b>35.000</b> | <b>61.100</b> | <b>61.100</b> | <b>52.000</b> | <b>52.000</b> |

**BALANȚA DE VERIFICARE**  
întocmită la 31 martie N

| Denumirea<br>conturilor             | Sume totale din<br>perioada precedentă |               | Rulaje luna<br>curentă |              | Sume totale   |               | Solduri finale |               |
|-------------------------------------|----------------------------------------|---------------|------------------------|--------------|---------------|---------------|----------------|---------------|
|                                     | D                                      | C             | D                      | C            | D             | C             | D              | C             |
| 101 Capital social                  | -                                      | 17.000        | -                      | 1.000        | -             | 18.000        | -              | 18.000        |
| 106 Rezerve                         | -                                      | 1.000         | 1.000                  | -            | 1.000         | 1.000         | -              | -             |
| 213 Echipamente tehnologice         | 35.000                                 | -             | -                      | -            | 35.000        | -             | 35.000         | -             |
| 301 Materii prime                   | 3.000                                  | -             | -                      | -            | 3.000         | -             | 3.000          | -             |
| 401 Furnizori                       | -                                      | 5.800         | 800                    | -            | 800           | 5.800         | -              | 5.000         |
| 403 Efecte de plătit                | 1.200                                  | 1.200         | -                      | -            | 1.200         | 1.200         | -              | -             |
| 404 Furnizori de imobilizări        | -                                      | 15.000        | -                      | -            | -             | 15.000        | -              | 15.000        |
| 411 Clienți                         | 3.000                                  | 1.100         | -                      | -            | 3.000         | 1.100         | 1.900          | -             |
| 421 Personal – salarii datorate     | 10.000                                 | 10.000        | -                      | -            | 10.000        | 10.000        | -              | -             |
| 413 asigurări sociale               | 1.500                                  | 1.500         | -                      | -            | 1.500         | 1.500         | -              | -             |
| 444 Impozitul pe salarii            | 1.360                                  | 1.360         | -                      | -            | 1.360         | 1.360         | -              | -             |
| 512 contul curent de la bănci       | 17.100                                 | 15.200        |                        | 800          | 17.100        | 16.000        | 1.100          | -             |
| 519 Credite bancare pe termen scurt | 4.000                                  | 18.000        | -                      | -            | 4.000         | 18.000        | -              | 14.000        |
| 531 Casa                            | 8.140                                  | 7.140         | -                      | -            | 8.140         | 7.140         | 1.000          | -             |
| 641 Cheltuieli cu salariile         | 10.000                                 | -             | -                      | -            | 10.000        | -             | 10.000         | -             |
| <b>TOTAL</b>                        | <b>94.300</b>                          | <b>94.300</b> | <b>1.800</b>           | <b>1.800</b> | <b>96.100</b> | <b>96.100</b> | <b>52.000</b>  | <b>52.000</b> |



**EVALUARE**  
**Timp necesar: 40 min**



1. Ce este balanța de verificare?
2. Enumerați funcțiile balanței de verificare.
3. Cum se realizează cu ajutorul balanței de verificare funcția de control a exactității înregistrărilor efectuate în conturi?
4. Care sunt criteriile de clasificare a balanțelor de verificare?
5. Cum se clasifică balanțele de verificare după felul conturilor pentru care se întocmesc?
6. Cum se clasifică balanțele de verificare ale conturilor sintetice după numărul egalităților pe care le cuprind?
7. Cum se clasifică balanțele de verificare ale conturilor analitice?
8. Sub ce formă se poate prezenta din punct de vedere grafic balanța cu trei serii de egalități?
9. Ce informații oferă în plus balanța șah?
10. Enumerați erorile care se pot descoperi cu ajutorul balanței de verificare.
11. Enumerați erorile care nu se pot descoperi cu ajutorul balanței de verificare.

**BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ**

|                                           |                                                                                                                      |
|-------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dumitru Mățiș și colectiv                 | Bazele contabilității. Aspecte teoretice și practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005                          |
| Elena Ciucur, Anca Bratu, Octavian Bojian | Bazele contabilității, Editura ROLCRIS, București, 2005                                                              |
| Emil Horomnea și colectiv                 | Bazele contabilității, Editura SEDCOM Libris, Iași, 2007                                                             |
| Oprea Călin, Mihai Ristea                 | Bazele Contabilității, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2004                                              |
| Dumitru Rusu                              | Bazele contabilității, E.D.P., București, 1980                                                                       |
| Kerwit D. Larson, William W. Pyle         | Fundamental Accounting Principles – Statement of Cash Flows Edition, Eleventh Edition 1988, IRWIN Homewood, Illinois |
| Mihai Ristea coord.                       | Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, București, 2008                                    |

|                                            |                                                                                                                       |
|--------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Mihai Ristea, Corina –<br>Graziela Dumitru | Contabilitate financiară, Editura Mărgăritar, București, 2005                                                         |
| Iacob Petru Pântea, Gheorghe<br>Bodea      | Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ediția a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008 |
| XXX                                        | Legea Societăților Comerciale nr. 31/1990, revizuită și actualizată                                                   |
| XXX                                        | Legea Contabilității nr. 82/1991, revizuită și actualizată                                                            |
| XXX                                        | OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene                                                |

## Unitatea de învățare 14. LUCRĂRI DE ÎNCHIDERE A EXERCITIULUI

**Timp necesar: 90 minute**

După ce ați întocmit bilanța de verificare, o să vă familiarizați acum cu lucrările de închidere a exercițiului financiar, cu întocmirea situațiilor financiare

- ✓ să efectuați lucrările preliminare în vederea închiderii exercițiului financiar
- ✓ să explicați dependența dintre etapele de efectuare a lucrărilor de închidere;
- ✓ să explicați dependența între evaluarea la bilanț și în celelalte momente (intrare, inventar); între acestea și principiile contabile;
- ✓ să transpuneți informațiile contabile din bilanța de verificare în formularul de bilanț

### 14.1 DELIMITĂRI PRIVIND LUCRĂRILE DE ÎNCHIDERE A EXERCITIULUI

Realizarea funcțiilor contabilității implică sintetizarea și generalizarea informațiilor din contabilitatea curentă, în vederea stabilirii periodice a poziției financiare cu ajutorul bilanțului și a rezultatelor obținute cu ajutorul contului de profit și pierdere.

Legea contabilității nr.82/1991 aplicată împreună cu <sup>15</sup> reglementările contabile conforme cu Directivele europene prevede forma și conținutul situațiilor financiare. Acestea cuprind:

1. Bilanțul contabil
2. Contul de profit și pierdere
3. Situația modificării capitalurilor proprii
4. Situația fluxurilor de numerar
5. Note explicative

Pentru noțiunea de documente contabile de sinteză sunt folosite denumiri diferite în normele și standardele internaționale de contabilitate. Astfel, Directiva a IV-a U.E. utilizează denumirea de „Conturi anuale”, sistemul anglo-saxon folosește denumirea de „Situații financiare” în care sunt incluse conturile anuale și notele la conturile anuale.

<sup>15</sup> Ordinul ministrului finanțelor nr. 94/2001, pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunității Economice Europene și cu Standardele de Contabilitate Internaționale.



00:00

- a) Note la conturile anuale:
- capitaluri proprii;
  - active imobilizate;
  - provizioane;
  - repartizarea profitului;
  - analiza rezultatului din exploatare;
  - situația creanțelor și datoriilor;
  - principii, politici și metode contabile;
  - acțiuni și obligațiuni;
  - informații privind salariații, administratorii, directorii.

Fiind un document de sinteză complex, Situațiile financiare trebuie să dea o imagine fidelă a poziției financiare, a rezultatului obținut și a modificării poziției financiare.

Semnificația bilanțului<sup>16</sup> ca principal instrument de sintetizare și generalizare la un moment dat, pe baza principiului partidei duble, a informațiilor contabilității curente, poate fi relevată prin abordările contemporane ale sale<sup>17</sup>:

- Pornind de la patrimoniu „...format din ansamblul bunurilor, al drepturilor și obligațiilor ce caracterizează situația unei entități patrimoniale la un moment dat, rezultă că bilanțul prezintă capitalurile titularului de patrimoniu, reprezentate sub dublu aspect: al originii lor - resurse și al modului de utilizare.

Rezultă ecuația economică a bilanțului:

$$\text{Utilizări} = \text{Resurse}$$

Respectiv, pe plan procedural:

$$\text{Active} = \text{Pasive}$$

<sup>16</sup> Trebuie specificat faptul că noțiunea de *bilanț* a fost folosită pentru *Situațiile financiare* până în anii 2000, când s-a trecut la conformitate cu normele internaționale sau europene.

<sup>17</sup> N.Feleagă, I.Ionașcu „Tratat de Contabilitate Financiară”, Ed. Economică, 1998

Pornind de la finalitatea bilanțului — asigurarea informației necesare analizei economico-financiare, bilanțul poate fi abordat din punct de vedere funcțional:



Prezentarea funcțională a bilanțului:

00:10

|                       |                                                                     |                    |                      |
|-----------------------|---------------------------------------------------------------------|--------------------|----------------------|
| Funcția de investiții | Activ imobilizat                                                    | Capitaluri proprii | Funcția de finanțare |
| Funcția de exploatare | (+) Stocuri<br>(+) Creanțe clienți<br>(-) Datorii față de furnizori | Datorii financiare |                      |
| Funcția de trezorerie | Titluri de plasament<br>disponibilități                             |                    |                      |



Situațiile financiare cuprind:

.....

.....

.....



00:13

## 14.2 CONȚINUTUL ȘI STRUCTURA BILANȚULUI

Bilanțul este documentul de sinteză în care se prezintă (descrie) activul, capitalurile proprii și datoriile entității economice.

Structurile activului, capitalurilor proprii și datoriilor rezultă prin agregarea și consolidarea informațiilor din contabilitatea curentă, soldurile conturilor sintetice, privind elementele de activ, capitaluri proprii și datorii astfel:

### *Grupe de activ:*

I. Active imobilizate;

II. Active circulante;

III. Cheltuieli înregistrate în avans;

***Grupe de pasiv:***

I. Capitaluri proprii;

II. Provizioane;

III. Datorii;

IV. Venituri în avans.

Ordonarea activului și pasivului bilanțier are la bază un criteriu dublu:

- criteriul primar: pentru active, natura economică a acestora iar pentru pasive, natura lor juridică;

- criteriul secundar: pentru active – lichiditatea, iar pentru pasive – exigibilitatea.

Ordonarea structurilor bilanțiere (grupe, capitole, posturi) în funcție de criteriul lichidității activului și exigibilității pasivului:

În bilanțul din țara noastră și cel din țările Europei continentale ordonarea posturilor în activ se face în ordinea inversă lichidității, de la cele mai puțin lichide - active imobilizare, la disponibilități bănești ca formă de lichiditate absolută, iar în pasiv în ordinea exigibilității, pe principiul exigibilității descrescânde - de la cele imediat exigibile la cele mai puțin exigibile, respectiv de la datoriile pe termen scurt, la capital – ultima structură care dispăre în cazul lichidării entității.

**Informații ce trebuie prezentate în bilanț**

Raționamentele privind prezentarea separată în bilanț a altor elemente care dau substanță informației prezentate, au la bază trei criterii:

- **natura și lichiditatea activelor precum și pragul lor de semnificație**, conducând la prezentarea separată a fondului comercial și a activelor provenind din cheltuieli de dezvoltare, a activelor monetare și nemonetare, precum și a activelor curente și a celor imobilizate.

- **funcția activelor în cadrul entității**, conduce la prezentarea separată a activelor financiare și de exploatare, a stocurilor, creanțelor, disponibilităților bănești și echivalente.

- **suma, natura și delimitarea în timp a datoriilor** conducând la prezentarea separată a datoriilor purtătoare și nepurtătoare de dobândă și a provizioanelor, clasificate în curent și pe termen lung.



00:25

## 14.3 ÎNTOCMIREA BILANȚULUI CONTABIL

### 14.3.1 Principii de întocmire

Principiile întocmirii bilanțului sunt:

a. Principiul întocmirii bilanțului pe baza informațiilor consemnate în documentele primare.

Caracterul real al bilanțului se bazează pe reflectarea complexă și calitativă a operațiilor economice și financiare în documentele justificative și înregistrarea acestor documente în conturi.

b. Principiul întocmirii bilanțului pe baza informațiilor prelucrate de sistemul conturilor.

Indicatorii bilanțieri se construiesc prin agregarea pe un plan superior a datelor furnizate de sistemul de conturi. La sfârșitul exercițiului financiar, soldurile finale ale conturilor, verificate prin balanța conturilor și puse de acord cu realitatea prin inventarierea patrimoniului sunt grupate conform structurii informaționale a bilanțului și înscrise în posturile de bilanț corespunzătoare.

c. Inventarierea elementelor de activ, capitaluri proprii și datorii – baza concordanței dintre contabilitatea curentă și realitatea reflectată în bilanț.

d. Calculația cheltuielilor și veniturilor – baza concordanței dintre contabilitatea curentă și realitatea reflectată în bilanț.

e. Omogenizarea elementelor de activ, capitaluri proprii și datorii prin evaluare.

Importanța evaluării elementelor de activ, capitaluri proprii și datorii constă în asigurarea realității indicatorilor bilanțieri.



00:30

### 14.3.2 Lucrări premergătoare închiderii exercițiului

În vederea elaborării bilanțului este obligatorie parcurgerea următoarelor etape (lucrări) pregătitoare, de închidere a exercițiului.

Structura lucrărilor de închidere a exercițiului este următoarea:

1. Elaborarea balanței conturilor înainte de inventariere.
2. Inventarierea generală a elementelor de activ, capitaluri proprii și datorii.

### 3. Înregistrarea operațiunilor contabile de regularizare:

- diferențe la inventariere;
- amortizări;
- ajustări pentru deprecieri;
- provizioane;
- delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor.

### 4. Elaborarea balanței conturilor după inventariere.

5. Determinarea rezultatului exercițiului și distribuirea profitului sau finanțarea pierderii.

### 6. Redactarea bilanțului contabil.



00:32

#### ***14.3.2.1. Elaborarea balanței conturilor înainte de inventariere.***

Balanța realizează centralizarea și controlul exactității datelor înregistrate în conturi. Balanța conturilor înainte de inventariere, prin calculul soldurilor finale, asigură datele necesare comparării acestor solduri contabile cu soldurile stabilite prin inventarul faptic.

Acest aspect sugerează abordarea balanței conturilor înainte de inventariere ca un inventar contabil.

Controlul respectării dublei înregistrări a tuturor documentelor justificative privind operațiunile economice și financiare din cursul exercițiului este atestat de egalitatea dintre totalul rulajului debitor sau creditor din balanță și totalul rulajului calculat în Registrul-jurnal.

#### ***14.3.2.2. Inventarierea generală a elementelor de activ, capitaluri proprii și datorii.***

Inventarierea generală a elementelor de activ, capitaluri proprii și datorii stabilește situația reală a patrimoniului prin constatarea mărimii faptice a elementelor bilanțiere și evaluarea lor la valoarea actuală.

Relația proprie inventarului este de forma:

$$\text{Situația netă} = \text{Activul inventariat} - \text{Datorii inventariate}$$

Constatarea existenței elementelor inventariate se face prin observarea directă (numărare, măsurare, cântărire și calcule tehnice), pentru bunurile corporale, sau pe bază de registre sau documente pentru bunurile necorporale, creanțe și datorii.



00:35

Toate bunurile ce se inventariază se înscriu în listele de inventariere, diferențiate în raport de felul și natura activelor, capitalurilor proprii și datoriilor. Recapitularea elementelor inventariate, grupate în funcție de natura lor, conform posturilor din bilanțul contabil, se consemnează în Registrul - inventar.

### 14.3.2.3. Înregistrarea operațiunilor contabile de regularizare

14.3.2.3.1 Operațiile de regularizare a plusurilor și minusurilor de inventar au la bază principiul: plusurile se înregistrează ca intrări în entitate, iar măsurile se impută. Dacă minusurile constatate nu se datorează vinei cuiva, se decontează asupra cheltuielilor. Se pot admite compensări cantitative ale lipsurilor cu plusurile, în cazul în care există riscul de confuzie între sortimentele aceluiași produs, fără a se diminua patrimoniul unității. Compensarea se admite, de regulă, numai pentru aceeași perioadă de gestiune și la același gestionar.

Exemple de înregistrări ale plusurilor constatate la inventariere:

- Plus de inventar la materii prime de 800.000 lei:

|                                 |   |                                 |             |
|---------------------------------|---|---------------------------------|-------------|
| <u>301</u>                      | = | <u>601</u>                      | 800.000 lei |
| „Materii prime”                 |   | „Cheltuieli cu materiile prime” |             |
| <u>                    </u>     |   | <u>                    </u>     |             |
|                                 |   | SAU                             |             |
| <u>601</u>                      | = | <u>301</u>                      | 800.000 lei |
| „Cheltuieli cu materiile prime” |   | „Materii prime”                 |             |
| <u>                    </u>     |   | <u>                    </u>     |             |

- Plus de inventar la produse finite de 1.000.000 lei:

|                             |   |                                  |               |
|-----------------------------|---|----------------------------------|---------------|
| <u>345</u>                  | = | <u>711</u>                       | 1.000.000 lei |
| „Produse finite”            |   | „Venituri din producția stocată” |               |
| <u>                    </u> |   | <u>                    </u>      |               |

- Plus de inventar la utilaje, de 6.000.000 lei:

|                              |   |                                                   |                  |
|------------------------------|---|---------------------------------------------------|------------------|
| <u>2131</u>                  | = | <u>4754</u>                                       | 6.000.000<br>lei |
| „Echipamente<br>tehnologice” |   | „Plusuri de inventar de natura<br>imobilizărilor” |                  |

- Plus de inventar de 30.000 lei la casierie:

|               |   |                              |            |
|---------------|---|------------------------------|------------|
| <u>5311</u>   | = | <u>668</u>                   | 30.000 lei |
| „Casa în lei” |   | „Alte cheltuieli financiare” |            |

- La constatarea unui plus de mărfuri într-o unitate comercială cu amănuntul, unde evidența stocului de mărfuri se ține la preț de vânzare cu amănuntul inclusiv TVA, înregistrarea contabilă este următoarea:

|            |   |                                |                          |
|------------|---|--------------------------------|--------------------------|
| <u>371</u> | = | <u>%</u>                       | <u>preț cu amănuntul</u> |
| „Mărfuri”  |   | 607                            | preț cumpărare           |
|            |   | „Cheltuieli privind mărfurile” |                          |
|            |   | 378                            | adaos comercial          |
|            |   | „Diferențe de preț la mărfuri” |                          |
|            |   | 4428                           |                          |
|            |   | „TVA neexigibilă”              |                          |
| <u>SAU</u> |   |                                |                          |
| <u>%</u>   | = | <u>371</u>                     | <u>preț cu amănuntul</u> |
| 607        |   | „Mărfuri”                      | preț cumpărare           |
|            |   | „Cheltuieli privind mărfurile” |                          |
|            |   | 378                            | adaos comercial          |
|            |   | „Diferențe de preț la mărfuri” |                          |
|            |   | 4428                           |                          |
|            |   | „TVA neexigibilă”              |                          |

- Minusurile constatate la inventarierea stocurilor cumpărate se înregistrează astfel:

|                                       |   |                         |
|---------------------------------------|---|-------------------------|
| <u>601</u>                            | = | <u>301</u>              |
| „Cheltuieli cu materiile prime”       |   | „Materii prime”         |
| <u>602</u>                            | = | <u>302</u>              |
| „Cheltuieli cu materiale consumabile” |   | „Materiale consumabile” |
| <u>607</u>                            | = | <u>371</u>              |
| „Cheltuieli privind mărfurile”        |   | „Mărfuri”               |

sau, în cazul unităților comerciale cu amănuntul:

|                                |   |            |
|--------------------------------|---|------------|
| <u>%</u>                       | = | <u>371</u> |
| 607                            |   | „Mărfuri”  |
| „Cheltuieli privind mărfurile” |   |            |
| 378                            |   |            |
| „Diferențe de preț la mărfuri” |   |            |
| 4428                           |   |            |
| „TVA neexigibilă”              |   |            |

Imputarea lipsurilor se înregistrează ca o creanță fie asupra unui salariat, fie asupra unui terț, astfel:

|                                             |   |                 |
|---------------------------------------------|---|-----------------|
| <u>4282</u>                                 | = | <u>%</u>        |
| „Alte creanțe în legătură<br>cu personalul” |   | 758             |
| Sau 461                                     |   | 4427            |
| „Debitori diverși”                          |   | „TVA colectată” |

Minusurile constatate la elemente de natura imobilizărilor corporale se înregistrează diferențiat în funcție de starea acestora — complet sau incomplet amortizate:

|                                              |   |                                                                    |                   |
|----------------------------------------------|---|--------------------------------------------------------------------|-------------------|
| 281                                          | = | 213                                                                | valoare contabilă |
| „Amortizări privind imobilizările corporale” |   | “ Instalatii tehnice, mijloace de transport, animale si plantatii” |                   |

|                                              |   |                                                                    |                                          |
|----------------------------------------------|---|--------------------------------------------------------------------|------------------------------------------|
| %                                            | = | 213                                                                | <u>valoare contabilă de înregistrare</u> |
| 281                                          |   | “ Instalatii tehnice, mijloace de transport, animale si plantatii” | amortizare înregistrată                  |
| „Amortizări privind imobilizările corporale” |   |                                                                    |                                          |
| 6582                                         |   |                                                                    | valoare rămasă de amortizat              |
| „Cheltuieli privind operațiile de capital”   |   |                                                                    |                                          |

#### 14.3.2.3.2. Operații privind calculul amortizărilor

Amortizarea activelor imobilizate se calculează și înregistrează pe baza planului de amortizare. Dacă la închiderea exercițiului financiar, după inventarierea generală, se constată că valoarea de inventar este mai mică decât valoarea de rămasă de amortizat, apare necesitatea regularizării diferenței.



00:50

Regularizarea se efectuează astfel:

- înregistrarea unei amortizări dacă diferența reprezintă o depreciere ireversibilă (fie datorată uzurii morale, fie bunurile propuse spre casare fiind inutilizabile);

- constituirea de ajustări pentru deprecierea reversibilă a activelor imobilizate cauzate de: supraevaluarea imobilizărilor la o reevaluare anterioară, lipsa de utilitate temporară a acestora în momentul inventarierii.

#### 14.3.2.3.3 Operații de regularizare privind ajustările pentru depreciere

Ajustările pentru depreciere vizează acele elemente de activ neamortizabile a căror valoare de inventar la data închiderii exercițiului este mai mică decât valoarea contabilă de intrare. Aceste micșorări de valoare sunt regularizate la închiderea conturilor.

În acest scop se procedează astfel:

a) În situația în care deprecierea calculată pe baza inventarului (valoarea contabilă - valoarea de inventar) este superioară ajustării existente (soldul creditor al conturilor de ajustări pentru depreciere) se constituie o ajustare suplimentară, înregistrarea constând în debitarea contului de cheltuieli cu amortizările și provizioanele și ajustările pentru depreciere în corespondență cu creditul conturilor de ajustări pentru depreciere.

b) În cazul în care deprecierea constatată pe baza inventarului este inferioară ajustării constituite, se diminuează ajustarea înregistrată cu diferența corespunzătoare, se efectuează înregistrarea constând în debitarea conturilor de ajustări pentru depreciere în corespondență cu creditul contului de venituri din provizioane și ajustări pentru depreciere.

14.3.2.3.4 Provizioanele se constituie pentru finanțarea acelor cheltuieli și pierderi a căror realizare sau plată urmează a se realiza în perioadele următoare.

La închiderea exercițiului, se analizează provizioanele constituite la finele anului precedent și cele în cursul exercițiului, regularizându-se astfel:

a) prin debitul conturilor de cheltuieli cu amortizarea și provizioanele, în cazul majorării provizionului și creditul conturilor de provizioane;

b) prin creditul conturilor de venituri din provizioane în corespondență cu debitul conturilor de provizioane când provizioanele trebuie diminuate sau anulate, respectiv acestea devin total sau parțial fără obiect.

#### 14.3.2.3.5 Operații privind delimitarea în timp a veniturilor și a cheltuielilor

Pentru calculul corect a rezultatului aferent exercițiului curent, în baza principiului independenței exercițiilor, se realizează delimitarea în timp a cheltuielilor și a veniturilor pe următoarele coordonate:

a) Regularizarea cheltuielilor și veniturilor înregistrate în avans:

- cheltuielile constatate la închiderea exercițiului ca fiind aferente exercițiului următor:

|                                    |   |                           |
|------------------------------------|---|---------------------------|
| 471                                | = | Conturi de cheltuieli din |
| „Cheltuieli înregistrate în avans” |   | grupele 61, 62, 65, 66    |



00:55

- cota scadentă cuvenită exercițiului curent din cheltuielile înregistrate în avans în exercițiile precedente:

$$\begin{array}{ccc} \hline \text{Conturi de cheltuieli din} & = & \hline \text{grupele 61, 62, 65, 66} & & \text{„Cheltuieli înregistrate în avans”} \\ \hline & & \hline \end{array}$$

- înregistrarea directă, în cursul exercițiului, a unor venituri aferente exercițiilor viitoare:

$$\begin{array}{ccc} \hline 4111 \text{ „Clienți”} & = & \hline 472 \\ \text{Sau} & & \text{„Venituri înregistrate în avans”} \\ 5121 \text{ „Conturi la bănci în lei”} & & \\ \hline & & \hline \end{array}$$

- transferul asupra exercițiului curent a cotei de venit cuvenită, anterior înregistrat în contul de regularizare:

$$\begin{array}{ccc} \hline 472 & = & \hline \text{Conturi de venituri din} \\ \text{„Venituri înregistrate în avans”} & & \text{grupele 70, 76} \\ \hline & & \hline \end{array}$$

#### 14.3.2.4. *Întocmirea unei noi balanțe de verificare.*

#### 14.3.2.5. *Determinarea rezultatului* prin contul 121 „Profit și pierdere”.

Rezultatul contabil înainte de impozitare se determină ca diferență dintre veniturile aferente exercițiului și cheltuielile angajate pentru realizarea veniturilor.

În scopul determinării rezultatului se închid conturile de venituri din clasa 7 și de cheltuieli din clasa 6 grupate în structurile prezentate.

$$\begin{array}{ccc} \hline 7XX & = & \hline 121 \\ \text{„Conturi de venituri”} & & \text{„Profit și pierdere”} \\ \hline & & \hline \\ \hline 121 & = & \hline 6XX \\ \text{„Profit și pierdere”} & & \text{„Conturi de cheltuieli”} \\ \hline & & \hline \end{array}$$



01:05

Pentru impozitarea profitului apare necesitatea disocierii rezultatului contabil de rezultatul fiscal, deoarece contabilitatea este conectată la fiscalitate, iar principiile contabile nu sunt în totalitate convergente cu principiile impunerii fiscale.

Rezultatul contabil reprezintă soldul contului 121 „Profit și pierdere” înainte de impozitare.

Rezultatul fiscal se stabilește conform regulilor fiscale, și în funcție de acesta se calculează suma impozitelor exigibile (sau rambursabile).

Masa profitului impozabil determinată după metoda impozitelor curente<sup>18</sup> se stabilește astfel:

Profitul impozabil = Venituri realizate – Cheltuieli conectate la veniturile realizate + Reintegrări fiscale – Deduceri fiscale

Cota generală de impozitare este de 16% cu excepțiile prezentate în Codul fiscal.

Sunt deductibile numai cheltuielile aferente veniturilor, considerate deductibile conform legilor în vigoare.

Impozitul pe profit datorat se înregistrează în creditul contului 441 „Impozit pe profit” reprezentând creșterea datoriei fiscale (+P) și în debitul contului 691 „Cheltuieli cu impozitul pe profit” reprezentând o creștere de cheltuieli (+ A).

|                                     |   |                     |
|-------------------------------------|---|---------------------|
| 691                                 | = | 441                 |
| „Cheltuieli cu impozitul pe profit” |   | „Impozit pe profit” |

Contul de cheltuieli se închide prin repartizarea cheltuielilor asupra rezultatului:

|                      |   |                                     |
|----------------------|---|-------------------------------------|
| 121                  | = | 691                                 |
| „Profit și pierdere” |   | „Cheltuieli cu impozitul pe profit” |

Distribuirea profitului sau finanțarea pierderii:

Dacă exercițiul financiar se încheie cu profit – contul 121 „Profit și pierdere” prezintă sold creditor, repartizarea profitului bilanțier se face pe următoarele destinații: acoperirea

<sup>18</sup> Metoda aplicată în sistemul de contabilitate din România

pierderilor din exercițiile anterioare, constituirea rezervelor legale; dividende de plată sau vărsăminte la buget în funcție de forma de proprietate; alte rezerve prevăzute de lege.

Profitul rămas nedistribuit evidențiat ca sold creditor al contului 121 „Profit și pierdere” se reportează pentru următorul exercițiu financiar:

Înregistrarea contabilă a repartizării profitului la rezerve legale:

|                           |   |                  |
|---------------------------|---|------------------|
| 129                       | = | 1061             |
| „Repartizarea profitului” |   | „Rezerve legale” |

Folosirea contului rectificativ de rezultate 129 „Repartizarea profitului” cu funcție de activ se explică prin faptul că operațiunile de repartizare a profitului se contabilizează înainte de redactarea bilanțului. În pasivul bilanțului se înscrie la postul „Profit și pierdere” soldul creditor al contului 121 cu semnul (+), iar la postul „Repartizarea profitului” soldul debitor al contului 129 „Repartizarea profitului” cu semnul (-).

Dacă exercițiul financiar se încheie cu pierderi, acestea se înscriu în pasivul bilanțului la postul „Profit și pierdere” cu semnul (-) reprezentând soldul debitor al contului 121 „Profit și pierdere”. În exercițiul următor aceste pierderi se virează în debitul contului 117 „Rezultatul reportat”, urmărindu-se în continuare soluționarea finalizării lor.

Finanțarea pierderilor se realizează în următoarea ordine de succesiune a surselor de finanțare: profitul exercițiilor următoare, rezervele legale, capitalul social.

#### **14.3.2.6 Întocmirea propriu-zisă a bilanțului contabil**

##### **Întocmirea unei noi balanțe de verificare.**

**14.3.2.5. Determinarea rezultatului**, pentru a conferi acestuia o valoare informațională sporită, respectiv imaginea fidelă a poziției financiare și a rezultatului. Astfel, la încheierea exercițiului financiar elementele bilanțiere se evaluează și se reflectă în bilanțul contabil la valoarea de intrare, respectiv valoarea contabilă pusă de acord cu rezultatele inventarierii. În acest scop, valoarea de intrare sau contabilă, se compară cu valoarea de utilitate stabilită pe baza inventarierii: pentru elementele de activ, diferențele constatate în plus între valoarea de inventar și valoarea de înregistrare nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare. Diferențele constatate în minus se înregistrează pe seama amortizării, când deprecierea este ireversibilă, valoarea acestor elemente menținându-se, de asemenea, la valoarea de intrare. Pentru elementele de pasiv, diferențele constatate în minus nu se înregistrează în contabilitate, aceste elemente menținându-se la valoarea lor de intrare.



01:15



01:20

Ca regulă de elaborare a bilanțului este aceea că soldurile debitoare ale conturilor se transpun în posturile de activ, iar soldurile creditoare se transpun în posturile de pasiv. De la această regulă fac excepție conturile cu funcțiile de rectificare a valorii unor mijloace economice, cum sunt, de exemplu: contul „Amortizarea imobilizărilor necorporale”, „Amortizarea imobilizărilor corporale” care deși au solduri creditoare apar în activul bilanțului, pentru a-și putea realiza funcția de rectificare pe care o au.

Deși, este evidentă legătura între contabilitatea curentă și bilanț, nu toate conturile din contabilitatea curentă se găsesc reflectate ca bilanțiere. Există conturi folosite în contabilitatea curentă care nu apar deloc în bilanț, fie pentru că își încheie funcționarea înainte de întocmirea bilanțului și nemaivând sold, nu apar în bilanț, fie că sunt conturi extrabilanțiere. Bilanțul conține numeroase astfel de excepții, respectiv posturi care înglobează solduri ale mai multor conturi folosite în contabilitatea curentă cu conținut economic apropiat. O astfel de situație o prezintă posturile de activ: „Materii prime”, „Materii consumabile”, „Produce finite”, „Mărfuri” și altele atât din activ, cât și din pasiv. Există și conturi care pot să apară ca posturi distincte fie în activul, fie din pasivul bilanțului, în funcție de soldul pe care îl au. Asemenea exemple pot fi: „Impozitul pe profit”, „Decontări între unitate și subunități”, „Profit și pierdere”. În scopul folosirii ca instrument de analiză și control, toate informațiile din bilanț se prezintă în două momente și anume, la începutul și la sfârșitul exercițiului financiar. În activitatea practică a entităților economice se întocmesc două tipuri de bilanț: în sistem de bază, și în sistem simplificat.

Bilanțul contabil este supus verificării și certificării de către cenzori, contabili autorizați și experți contabili. Prin certificarea bilanțului contabil se confirmă că aceasta redă imaginea fidelă a poziției financiare și a rezultatului exercițiului.

Bilanțul contabil se aprobă și se publică într-o formă simplificată. După certificare și aprobare, însoțit de raportul cenzorilor se depune la direcția generală a finanțelor publice și controlul financiar de stat județeană și a municipiului București. Un exemplar se păstrează în arhiva unității timp de 50 ani.



01:30



#### REZUMAT:

Situațiile financiare cuprind:

1. Bilanțul contabil
2. Contul de profit și pierderi
3. Situația modificărilor capitalurilor proprii
4. Situația fluxurilor de numerar

#### 5. Politici contabile și notele explicative

Bilanțul este documentul de sinteză în care se prezintă (descrie) activul și pasivul unității patrimoniale. Structurile activului și pasivului bilanțier rezultă prin agregarea și consolidarea informațiilor din contabilitatea curentă, soldurile conturilor sintetice, privind elementele de activ și pasiv. Structura lucrărilor de închidere a exercițiului este următoarea:

1. Elaborarea balanței conturilor înainte de inventariere.

2. Inventarierea generală a patrimoniului.

3. Înregistrarea operațiunilor contabile de regularizare:

- diferențe la inventariere;

- amortizări;

- ajustări pentru deprecieri;

- provizioane;

- delimitarea în timp a veniturilor și cheltuielilor.

4. Elaborarea balanței conturilor după inventariere.

5. Determinarea rezultatului exercițiului și distribuirea profitului sau finanțarea pierderii.

6. Redactarea bilanțului contabil.

Bilanțul contabil se aprobă și se publică într-o formă simplificată. După certificare și aprobare, însoțit de raportul cenzorilor se depune la direcția generală a finanțelor publice și controlul financiar de stat județeană și a municipiului București. Un exemplar se păstrează în arhiva unității timp de 50 ani.

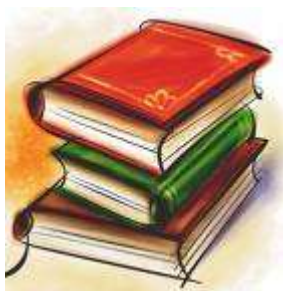
### **CUVINTE CHEIE**

Bilanț contabil

Cont de profit și pierdere

Situația modificărilor capitalurilor proprii

Situația fluxurilor de numerar



## EVALUARE

Timp necesar: 20 min



### ÎNTEBĂRI

1. Care este structura bilanțului contabil conform OMF 3055/2009?
2. Care sunt principiile întocmirii bilanțului?
3. Care sunt operațiunile de regularizare și care este scopul realizării lor?
4. Ce diferență există între rezultatul contabil și rezultatul fiscal?
5. Ce metodă contabilă de înregistrare a distribuiri profitului se aplică în România?

### BIBLIOGRAFIE SELECTIVĂ

|                                                      |                                                                                             |
|------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------|
| Dumitru Mățiș și colectiv                            | Bazele contabilității. Aspecte teoretice și practice, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2005 |
| Elena Ciucur, Anca Bratu, Octavian Bojian            | Bazele contabilității, Editura ROLCRIS, București, 2005                                     |
| Emil Horomnea și colectiv                            | Bazele contabilității, Editura SEDCOM Libris, Iași, 2007                                    |
| Oprea Călin, Mihai Ristea                            | Bazele Contabilității, Editura Didactică și Pedagogică, București, 2004                     |
| Oprea Călin, Mihai Ristea, Ilie Văduva, Horia Neamțu | Bazele contabilității, E.D.P., București, 2000                                              |
| Dumitru Rusu                                         | Bazele contabilității, E.D.P., București, 1980                                              |
| C. G. Demetrescu                                     | Istoria contabilității, Editura Științifică, București, 1998                                |
| Niculăe Feleagă, Ion Ionașcu                         | Tratat de contabilitate, vol. I, Editura Economică, București, 1998                         |
| Ladislau Possler,                                    | Contabilitatea întreprinderii. Îndrumar practic actualizat și                               |

|                                            |                                                                                                                                                                                                                                                               |
|--------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Gheorghe Lambru,<br>Bogdan Lambru          | completat prin Reglementările contabile prevăzute de Directivele Europene a IV-a și a VII-a aprobate de OMFP nr.1752/2005 modificat și completat prin OMFP nr.2001/2006, OMFP nr.2374/2007, Ediția a IX-a, Editura fundației „Andrei Șaguna”, Constanța, 2008 |
| Kerwit D. Larson,<br>William W. Pyle       | Fundamental Accounting Principles – Statement of Cash Flows Edition, Eleventh Edition 1988, IRWIN Homewood, Illinois                                                                                                                                          |
| Mihai Ristea coord.                        | Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universitară, București, 2008                                                                                                                                                                             |
| Mihai Ristea, Corina –<br>Graziela Dumitru | Contabilitate financiară, Editura Mărgăritar, București, 2005                                                                                                                                                                                                 |
| Iacob Petru Pânteă,<br>Gheorghe Bodea      | Contabilitatea financiară românească conformă cu Directivele Europene, Ediția a III-a, Editura INTELCREDO, Deva, 2008                                                                                                                                         |
| XXX                                        | Legea Societăților Comerciale nr. 31/1990, revizuită și actualizată                                                                                                                                                                                           |
| XXX                                        | Legea Contabilității nr. 82/1991, revizuită și actualizată                                                                                                                                                                                                    |
| XXX                                        | OMFP 3055/2009 Reglementari contabile conforme cu directivele europene                                                                                                                                                                                        |